

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

---

LE CONTENTIEUX  
DES  
NOUVEAUX IMPOTS DIRECTS  
SUR LE REVENU

---

THÈSE POUR LE DOCTORAT

*Présentée et soutenue le mardi 6 décembre 1927, à 2 heures*

PAR

**René DELBERT**

---

*Président : M. ALLIX , professeur*

*Suffragants* { MM. WAHL, professeur  
PILON, professeur

---

PARIS

JOUVE & C<sup>ie</sup>, ÉDITEURS

15, RUE RACINE, 15

—  
1927



THÈSE  
POUR  
LE DOCTORAT



FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

---

# LE CONTENTIEUX

DES

# NOUVEAUX IMPOTS DIRECTS

## SUR LE REVENU

---

THESE POUR LE DOCTORAT

*Présentée et soutenue le mardi 6 décembre 1927, à 2 heures*

PAR

**René DELBERT**

---

*Président : M. ALLIX , professeur*

*Suffragants { MM. WAHL, professeur  
                                PILON, professeur*

---

PARIS

JOUVE & C<sup>ie</sup>, ÉDITEURS

15, RUE RACINE, 15

---

1927

*La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.*



## INTRODUCTION

Dans le fonctionnement du nouveau système d'impôts directs sur le revenu et les revenus, établi en France par les lois de 1914 et de 1917, une remarque vient à l'esprit de tout observateur, c'est le développement des réclamations contentieuses que ce nouveau système a procuré. On se rend compte d'ailleurs, par une vue même rapide des faits, que l'organisation en cette matière laisse beaucoup à désirer. Nous voulons, dans le présent ouvrage, passer en revue le droit positif existant, en nous limitant exclusivement à ce qui intéresse les nouveaux impôts, afin de permettre au lecteur de se faire une opinion sur les réformes possibles.



Digitized by the Internet Archive  
in 2026

# LE CONTENTIEUX DES NOUVEAUX IMPOTS DIRECTS SUR LE REVENU

---

## CHAPITRE PREMIER

### NOTIONS GÉNÉRALES

Lorsqu'en 1914 et en 1917 le législateur a établi les nouveaux impôts sur le revenu et les revenus, qui ont pris la place de trois des quatre vieilles contributions directes, il n'a apporté aucun changement à la législation en vigueur touchant le contentieux des contributions directes (1).

Cependant les nouveaux impôts constituent, par rapport à ceux qu'ils ont remplacés, un droit tout à fait nouveau. Les vieilles contributions directes, qui avaient été créées après la révolution, étaient aménagées de façon à procurer au contribuable le maximum de commodité et de fixité dans la taxation. C'est une œuvre fiscale essentiellement pratique et empirique qui avait été accom-

1. On trouvera un exposé complet de toutes les questions concernant notre système actuel d'impôts directs dans le remarquable ouvrage de M. le Professeur E. Allix, *L'impôt sur le revenu : impôts cédulaires et impôt général. Traité théorique et pratique* (en collaboration avec M. Lecerclé) 2. volumes, Paris, Rousseau, 1926.

plie dans ce domaine sous le Directoire et le Consulat. Abandonnant, dans une très large mesure, l'idéal conçu par la Constituante qui s'était proposé de faire contribuer chaque citoyen aux charges publiques, selon ses facultés, conformément au principe posé dans l'article 13 de la Déclaration des Droits de l'homme et du citoyen (1), le législateur de l'an VII se préoccupe uniquement « de prendre l'argent là où il est le plus facile à prendre par les procédés les plus aisés » (2).

Au contraire, les nouveaux impôts, l'impôt général sur le revenu, et les impôts cédulaires sur les différentes catégories de revenus, constituent une tentative pour réaliser un idéal de justice fiscale foncièrement démocratique, aux dépens même de la commodité et de la certitude dans la taxation.

A ces deux politiques complètement opposées, correspondent deux formes d'impôts que la technique fiscale distingue très nettement.

Dans l'ancien système fiscal formé par les quatre vieilles contributions directes, l'impôt était « réel ». L'impôt réel, a écrit M. Doumer, est « celui qui s'attache à la matière imposable sans tenir compte de la personne du contribuable, de sa situation ou de son degré d'aisance » (3). Dans cet impôt, c'est une richesse, une

1. « Pour l'entretien de la force publique et pour les dépenses d'administration une contribution commune est indispensable ; elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés. »

2. E. Allix, Cours de Doctorat. Faculté de Droit de Paris, 1924-1925.

3. Cité par A. Girault, *Manuel de législation financière*, 2<sup>e</sup> partie Paris, Sirey, 1925, p. 340.

situation qui est frappée, s'il s'agit d'un impôt direct, quel que soit celui qui la possède. C'est de même un acte juridique, ou matériel, s'il s'agit d'un impôt indirect. Les impôts indirects sont d'ailleurs nécessairement des impôts réels. Une taxe d'octroi, un timbre, un droit de douane, ne sauraient varier suivant la personne du consommateur ou de l'assujetti. Les quatre vieilles contributions directes étaient des impôts directs réels.

Ainsi, dans la contribution foncière, on se préoccupe uniquement du point de savoir quel loyer annuel on peut tirer de telle propriété bâtie ou non bâtie. Pour chaque immeuble, quel qu'il soit, l'administration se fait une opinion sans rien demander au propriétaire ; l'évaluation est faite au moyen des baux, ou par comparaison avec les baux d'immeubles analogues, ou par l'application d'un taux d'intérêt approprié à sa valeur vénale ; ou bien encore, ce qui revient au même, d'après un tarif d'évaluation dressé en considération de treize natures de cultures, du classement des terres dans chacune de ces natures et de l'évaluation de la valeur locative supposée de chaque nature suivant les baux en usage dans la région. Cette évaluation est faite une fois pour toutes et elle n'est révisée qu'au bout d'une assez longue période de temps (10 ou 20 ans). Tel est le système qui avait été en principe adopté par la loi du 3 frimaire an VII et qui est à l'heure actuelle consacré dans la loi du 29 mars 1914. On sait que la contribution foncière a survécu en effet à la réforme fiscale de 1914-1917 et qu'elle a été purement et simplement incorporée dans le nouveau système d'impôts directs.

La contribution personnelle mobilière, qui elle a disparu, en tant qu'impôt d'Etat, n'était plus assise depuis l'an VIII sur le revenu révélé par la valeur de l'habitation occupée par l'assujetti, mais sur la valeur locative elle-même. Si le législateur de la Constituante avait pu prétendre avec quelque apparence de raison que la dépense de loyer est un indice qui peut fournir des présomptions sur le revenu du contribuable, à condition qu'on sache l'interpréter, personne n'a jamais soutenu que la dépense du loyer soit proportionnelle aux facultés imposables. En réalité, la contribution personnelle mobilière de l'an VIII apparaît plutôt comme une véritable taxe de consommation sur la dépense du loyer.

Quant aux patentes, elles frappaient les revenus professionnels, mais ces revenus étaient arbitrés au moyen d'un certain nombre d'éléments ou signes extérieurs qui étaient fixés par le législateur, tels que la nature de la profession exercée, la population du lieu, la valeur locative de l'habitation du patentable et des locaux consacrés à l'exercice de sa profession, parfois aussi, le chiffre du personnel ou l'importance de l'outillage : capacité des chaudières, nombre de métiers, etc... de façon à dispenser complètement le fisc de rechercher le chiffre exact des bénéfices nets réalisés en fait par chaque assujetti.

Enfin, la contribution des portes et fenêtres établie par la loi du 4 brumaire an VII, comme une sorte d'impôt additionnel à l'impôt mobilier, consistait dans une taxe perçue sur chaque maison suivant le nombre de ses ouvertures, d'après un tarif qui variait suivant la

population de la localité. Le nombre des ouvertures d'un immeuble n'est pas évidemment un signe de la fortune de ses occupants.

A l'inverse des vieilles contributions directes, les nouveaux impôts sur le revenu et les revenus sont essentiellement des impôts personnels. « L'impôt personnel, écrit M. Doumer, est celui qui vise les biens, mais en tenant compte du contribuable qui en jouit et du degré d'aisance qu'ils lui procurent » (1). Cet impôt varie suivant la personne qui possède la richesse ou qui occupe la situation considérée.

Ainsi, dans l'impôt général sur le revenu global, institué par la loi du 15 juillet 1914, chaque contribuable est, en principe, cotisé d'après le montant total du revenu net dont il a eu la disposition pendant l'année immédiatement antérieure à celle de l'imposition. Le revenu imposable embrasse donc la totalité des revenus ou gains de toutes sortes ; le revenu imposable est un revenu net ; si pour le déterminer il est nécessaire de tenir compte de toutes les sources de revenus, gains, profits et avantages dont dispose le contribuable, il convient, par contre de n'en retenir le montant que sous déduction, d'une part des dépenses qui grèvent spécialement chacune de ces sources, et d'autre part, de celles qui résultent des charges affectant le revenu global.

Il est impossible d'arriver à cette détermination exacte du revenu global net dont dispose chaque contribuable par un système de signes extérieurs du genre

1. Cité par A. Girault, *op. cit.*, p. 340.

de celui pratiqué dans l'ancien système de contributions directes, ou par le procédé de l'évaluation administrative directe. Le législateur a été dans l'obligation d'imposer à chaque contribuable le devoir de rédiger une déclaration par laquelle il expose à l'agent du fisc tout le détail de ses affaires personnelles. Le fisc a, en conséquence, le pouvoir de contrôler cette déclaration. Ainsi, la personnalité de l'impôt se traduit par un contact intime établi entre l'administration et le contribuable et le débat est porté sur un terrain propice aux discussions les plus épineuses ; il s'agira d'apprécier tous les postes actifs ou passifs du budget personnel de l'assujetti. Une seule règle objective guidera la discussion, c'est la définition légale du revenu ; par ailleurs, il faudra que le contrôleur et le redevable tombent d'accord sur le point de savoir si telle ou telle recette doit être retenue, si telle ou telle dépense peut être réduite, dans l'établissement du revenu global net imposable.

C'est bien là l'impôt le plus personnel qui soit.

Les impôts cédulaires, la contribution foncière exceptée, contiennent aussi une très forte part de personnalité. La déclaration du contribuable intervient encore dans les cédules commerciale et non commerciale. La cédule commerciale frappe l'excédent des recettes sur les frais et les charges de l'entreprise pour l'année précédente ou l'exercice précédant l'année de l'imposition. De même, la cédule non commerciale est établie à raison du bénéfice net de l'année précédente, constitué par l'excédent des recettes totales sur les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession. C'est l'employeur ou le

débit rentier qui déclare le montant des traitements, salaires, rétributions ou rentes payés à chacun des salariés ou personnes dont ils ont utilisé les services ou servi la rente. Pour l'établissement de la cédule des salaires, traitements et pensions, l'impôt est dû également sur le montant annuel net des salaires ou pensions, c'est-à-dire, sur la somme réellement touchée, et qui a constitué, à proprement parler, un revenu. Seul, parmi les nouvelles contributions directes, l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole a le caractère d'un impôt réel, puisque le bénéfice taxable est évalué forfaitairement à la valeur locative des terres, telle qu'elle résulte de l'évaluation cadastrale, multipliée par un certain coefficient (1).

Sans doute, il faut observer que la cédule commerciale a, en partie, fait l'objet d'une modification dans le but de lui restituer un caractère de réalité par la loi du 16 avril 1924 qui a organisé un régime de forfait applicable au petit commerce et à la petite industrie (2). Mais la loi du 4 avril 1926 a fait disparaître cette modification (3).

1. Nous ne nous occuperons pas ici de la cédule sur le revenu des valeurs mobilières et des créances, dépôts et cautionnements, puisque cet impôt, qui relève de l'administration de l'enregistrement, n'appartient pas, notamment au point de vue du contentieux, à la catégorie des contributions directes, au point de vue administratif tout au moins.

2. Les articles 1, 2, 3 et 4 de cette loi modifient la loi du 31 juillet 1917 dans certaines de ses dispositions relatives à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. L'article 5 apporte d'importants changements à l'article 67 de la loi du 23 juin 1920 qui a institué la taxe sur le chiffre d'affaires.

3. L'article 9 de la loi du 4 avril 1926 abroge les dispositions consacrées par la loi du 16 avril par voie d'amendement à la

Ainsi, dans leur majorité, les nouvelles taxes présentent une différence absolue avec les anciennes contributions directes. On a pu dire (1) que le *jus novum* qu'elles apportaient était, à certains égards, un retour aux pratiques de l'ancien régime. Ce dernier préférerait, en effet, l'impôt personnel, parce qu'il permettait de consacrer au point de vue fiscal les inégalités sociales inhérentes à la monarchie absolue. Les privilèges de la noblesse et du clergé n'étaient compatibles qu'avec un système d'impôts personnels. Dès lors que la notion de l'égalité de tous devant l'impôt s'est imposée à la conscience publique, c'est-à-dire avec la déclaration des droits de 1789, une réaction violente s'est produite contre ce système d'impôts personnels. L'arbitraire avec lequel l'impôt personnel était établi mécontentait vivement le peuple qui a longtemps gardé l'amertume d'une époque au cours de laquelle il était « taillable et corvéable à merci ».

La transformation de l'impôt personnel en impôt réel, réalisée à la suite de la Révolution française, a été longtemps considérée comme une de ses conquêtes les plus précieuses. La tradition révolutionnaire suivie pendant tout le xix<sup>e</sup> siècle avait été de réagir contre la taxation administrative « au moyen de la forte martingale des signes extérieurs du revenu » (2). L'adminis-

loi du 31 juillet 1917. Au contraire, il laisse intact l'article 5 de la loi de 24 relatif à la taxe sur le chiffre d'affaires.

1. Hauriou, *Précis élémentaire de droit administratif*, 1921, p. 809, note 1.

2. Hauriou, *op. cit.*, p. 809, note 1.

tration était liée par la présomption légale des signes extérieurs, tels, par exemple, que la valeur locative du logement occupé par le contribuable.

Cependant, le retour à l'impôt personnel a paru nécessaire, bien qu'il implique le rejet du système des présomptions légales ou signes extérieurs, et rouvre la porte à l'arbitraire administratif, parce que l'évolution démocratique du siècle dernier a réclamé impérieusement un renforcement considérable des impôts directs ou impôts sur la richesse, aux dépens des impôts indirects ou impôts sur la consommation ou impropportionnels. D'autre part, la démocratie provoque l'accroissement des dépenses publiques. Les nouvelles ressources fiscales indispensables ne pouvaient être demandées aux vieilles contributions directes qui laissaient échapper une trop grande part de la fortune privée et ne réalisaient qu'une justice fiscale trop approximative. D'ailleurs, le retour à l'impôt personnel, sous la forme d'un impôt sur le revenu, s'était produit depuis longtemps à l'étranger. L'income tax anglais créé par Pitt en 1798 au cours de guerre avec la France et supprimé en 1816 à la fin des hostilités avait été rétabli par Robert Peel en 1842. L'impôt personnel sur le revenu global (Einkommensteuer) existait en Prusse depuis 1891. De bonne heure, (1814) l'Italie a adopté l'Imposta sui Redditi della Ricchezza mobile qui est un impôt sur le revenu imité de l'income tax anglais. Pour toutes ces causes, le législateur français s'est finalement décidé à s'orienter vers la personnalité de l'impôt.

Seulement, il y a une règle certaine dont notre légis-

lation ne semble pas avoir tenu compte, c'est que le caractère technique de réalité ou de personnalité de l'impôt réagit forcément sur tout le mécanisme de la taxation, et que, notamment, le contentieux fiscal ne doit pas échapper à cette influence. De même qu'un système de personnalité des peines et de preuves libres pour la répression et la recherche des crimes exige une procédure criminelle où le juge non professionnel vient collaborer avec le légiste, tandis qu'un système de peines rigoureusement fixées et de preuves légales nécessite la prépondérance du magistrat exclusivement légiste, de même, à l'impôt personnel doit correspondre une procédure contentieuse dans laquelle la simple connaissance des textes législatifs est insuffisante, alors qu'on peut s'en contenter dans un système de taxes réelles basées sur les signes extérieurs.

Ainsi, les réclamations relatives à nos vieilles contributions directes avaient toujours pour objet l'application d'un texte de loi dont les dispositions étaient précises et ne se prêtaient pas à une appréciation plus ou moins arbitraire ou de nature à soulever des discussions très techniques. Dans la contribution des patentes, il s'agissait ou bien de la classification d'une entreprise dans telle ou telle catégorie de profession, sur une liste très détaillée dressée à l'avance par le législateur, ou bien de la détermination d'un élément très concret, tel que le nombre des ouvriers, celui des métiers ou la capacité des chaudières dans une usine. La valeur locative, base de la contribution mobilière, était facilement connue et les vérifications étaient fort

simples en cas de contestation. D'autre part, les réclamations portant sur la qualité même du contribuable ne soulevaient guère de questions délicates, puisqu'il s'agissait de rechercher simplement l'identité de l'assujetti et de préciser sa position exacte vis-à-vis de la situation imposable.

Telle étant la matière contentieuse, on avait réalisé facilement les trois conditions fondamentales postulées par le principe de la commodité de l'impôt dans ce domaine, savoir :

1<sup>o</sup> Un juge, pour connaître du débat entre le contribuable et le fisc,

C'est là l'exigence fondamentale qui correspond à ce principe essentiel que le fisc, c'est-à-dire l'administration, est assujetti au respect de la légalité et que l'administré doit pouvoir compter sur une juridiction pour contraindre l'administration à observer la loi et les règlements.

2<sup>o</sup> Une procédure rapide, simple et peu coûteuse, ceci parce que l'intérêt du litige est souvent minime et qu'en tous cas il ne faut jamais décourager le contribuable lésé par la difficulté et les frais d'un procès, ni accroître par ailleurs les frais de perception de l'impôt.

3<sup>o</sup> L'absence de moyens dilatoires, dans la procédure contentieuse, permettant au contribuable d'ajourner l'exécution de son devoir fiscal aux dépens des intérêts du Trésor par une réclamation plus ou moins fondée.

Au point de vue technique, le contentieux des contributions directes qui a été organisé vers le même temps

où apparaissaient nos quatre vieilles contributions directes, possède les caractères généraux que voici :

C'est un contentieux qui est surtout administratif, mais qui est également en partie judiciaire.

Dès l'origine, c'est aux autorités administratives que l'on a déferé la connaissance des réclamations présentées par les contribuables en cette matière.

« Lorsqu'un citoyen se croira lésé dans sa cote ou par double emploi ou à cause de surtaxe ou pour toute autre raison, il se pourvoira à son administration municipale. »

La loi du 28 pluviôse an VIII, « concernant la division du territoire français et l'administration », a chargé le conseil de préfecture de prononcer sur « les demandes de particuliers, tendant à obtenir la décharge ou la réduction de leurs cotes de contributions directes » (art. 4).

C'est encore à l'autorité administrative, c'est-à-dire au conseil de préfecture, que l'arrêté des consuls du 12 brumaire an XI (3 novembre 1802) attribue la surveillance de la perception des contributions et le contentieux relatif au recouvrement entre le contribuable et le percepteur.

Il est tout à fait conforme aux principes généraux de notre organisation administrative que le contentieux de l'impôt soit déferé aux tribunaux administratifs, puisqu'il s'agit d'une opération administrative.

Au point de vue juridique, la perception de l'impôt repose sur une décision administrative qui s'appelle le rôle nominatif des contributions directes.

En matière contentieuse, c'est le rôle nominatif qui est attaqué par le contribuable en principe.

Ce rôle nominatif est une décision exécutoire. Comme dans toute décision, l'administration y possède le privilège de l'action d'office. C'est donc au contribuable qu'il appartient d'introduire l'instance. Son recours, intenté contre une décision exécutoire de l'autorité administrative, présente tous les caractères des autres recours compris dans le contentieux administratif. Conformément au principe de la séparation des autorités administratives et judiciaires, posé dans le titre II article 13 du décret des 16-24 août 1790 sur l'organisation judiciaire, toute instance qui tend à critiquer le contenu d'un rôle nominatif doit échapper à la connaissance des tribunaux ordinaires.

Attribué au Conseil de préfecture, le contentieux ouvert sur le rôle nominatif échappe à la règle de la décision préalable ; d'ailleurs, cette décision préalable, c'est le rôle lui-même ; on peut directement, de la décision du préfet qui rend le rôle exécutoire, en appeler au Conseil de préfecture et ensuite au Conseil d'Etat. C'est, d'autre part, un recours de pleine juridiction : le Conseil de préfecture, comme en appel le Conseil d'Etat, ne se contentent pas d'annuler la décision incriminée, mais reconnaissent en outre le droit violé et formulent la véritable appréciation qui aurait dû être faite de la situation du redevable vis-à-vis de l'impôt établi par le législateur. Bien plus, c'est un de ces recours de pleine juridiction dans lesquels il appartient au juge de réformer la décision de l'administrateur actif et d'arrêter

par conséquent définitivement les situations respectives des parties en présence.

Le contentieux reste administratif aussi bien quand le contribuable élève une critique contre le rôle lui-même, que quand il discute les mesures au moins administratives de recouvrement qui sont prises à son encontre par le percepteur.

On sait qu'en matière de contributions directes, l'opération de l'assiette est nettement différenciée de l'opération de la perception. L'assiette est déterminée par l'administration des contributions directes. C'est elle qui prépare le rôle nominatif. Puis cette décision qui constitue un titre exécutoire est confiée à un service distinct chargé de la perception, qui est constitué dans chaque département par le trésorier payeur général et par ses subordonnés, les receveurs particuliers et les percepteurs qui constituent les comptables du Trésor. Comme les impôts directs sont établis d'après des rôles nominatifs de contribuables dressés à l'avance, on a pu appliquer le système de la prise en charge, qui est une sorte d'entreprise. Le comptable supérieur du Trésor prend la responsabilité de tout le recouvrement, le trésorier payeur général prend en charge dans ses écritures le montant total des contributions du département, les receveurs particuliers prennent en charge le montant des contributions de leur arrondissement, les percepteurs, celui de leurs circonscriptions. Les percepteurs sont responsables pécuniairement non seulement des droits recouvrés, mais des droits constatés ; c'est ce qui explique qu'ils aient aussi à saisir le Conseil de

préfecture des cotes qui leurs sont transmises et qui sont erronées ou irrecevables, mais cette prise en charge n'empêche pas le recouvrement par le percepteur de rester, dans son principe au moins, administratif, puisque c'est encore à la juridiction administrative que le contribuable doit s'adresser lorsqu'il entend critiquer les actes de poursuite intentés contre lui par le percepteur en vertu du rôle exécutoire.

Toutefois, le recouvrement des contributions directes ne reste pas absolument administratif jusqu'à son achèvement. Si après un premier stade des poursuites, qui constitue la phase administrative, le contribuable ne s'est pas exécuté, et si le Trésor veut user de la contrainte pour réaliser sa créance, il doit utiliser les formes judiciaires. Il ne s'agit pas d'obtenir des tribunaux ordinaires un jugement. De par la loi le Trésor est investi par l'émission du rôle d'un privilège pour le recouvrement des contributions directes. Ce privilège a été créé par une loi du 12 novembre 1808.

Voici le texte de cette loi :

ARTICLE PREMIER. — Le privilège du Trésor public pour le recouvrement des contributions directes est réglé ainsi qu'il suit et s'exerce avant tout autre : 1<sup>o</sup> pour la contribution foncière de l'année échue et de l'année courante, sur les récoltes, fruits, loyers et revenus des biens immeubles sujets à la contribution ; 2<sup>o</sup> pour l'année échue et l'année courante des contributions mobilières, des portes et fenêtres, des patentes et toute autre contribution directe et personnelle, sur tous les meubles et

autres effets mobiliers appartenant aux redevables, en quelque lieu qu'ils se trouvent.

ARTICLE 2. — Tous fermiers, locataires, receveurs, économes, notaires, commissaires-priseurs et autres dépositaires et débiteurs de deniers provenant du chef des redevables, et affectés au privilège du Trésor public, seront tenus, sur la demande qui leur en sera faite, de payer, en l'acquit des redevables et sur le montant des fonds qu'ils doivent, ou qui sont en leurs mains, jusqu'à concurrence de tout ou partie des contributions dues par ces derniers. Les quittances des percepteurs pour les sommes légitimement dues leur seront allouées en compte.

ARTICLE 3. — Le privilège attribué au Trésor public pour le recouvrement des contributions publiques ne préjudicie point aux droits qu'il pourrait exercer sur les biens des redevables, comme tout autre créancier.

ARTICLE 4. — Lorsque, dans le cas de saisie de meubles et autres effets mobiliers pour le paiement des contributions, il s'élèvera une demande en revendication de tout ou partie desdits meubles et effets, elle ne pourra être portée devant les tribunaux ordinaires qu'après avoir été soumise, par l'une des parties intéressées, à l'autorité administrative, aux termes de la loi des 23 et 28 octobre-5 novembre 1790.

Aux termes de l'arrêté du 16 thermidor an VIII le percepteur doit recourir au ministère d'un porteur de contrainte ou à défaut d'un huissier pour l'exécution du privilège du Trésor par le moyen d'une saisie mobi-

lière. En ce qui concerne les deniers du contribuable détenus par des tiers, il suffit que le percepteur exige le paiement par les tiers en question, sans avoir besoin d'utiliser la procédure de la saisie-arrêt ; mais pour la saisie des meubles et la vente mobilière le porteur de contrainte ou l'huissier doivent intervenir, et dans ce cas, les règles fixées par le code de procédure civile doivent être observées. Or, il a paru qu'il était préférable de confier aux tribunaux judiciaires la connaissance des recours des contribuables intentés contre cette dernière partie de la procédure du recouvrement, vu qu'il s'agissait d'interpréter des textes de droit privé. C'est la raison pour laquelle, dans une mesure il est vrai très restreinte, le contentieux des contributions directes relève de l'autorité judiciaire.

Ces principes généraux étant sommairement rappelés, on remarquera qu'il n'apparaît pas, à première vue, que notre législation ait besoin d'être réformée sur ce point par suite des transformations apportées aux impôts directs eux-mêmes. Sans doute, les principes peuvent être conservés, mais c'est leur application qui doit être sérieusement amendée pour correspondre aux nécessités nouvelles qui apparaissent.

On peut estimer en effet, que le juge actuel savoir, à titre principal, le conseil de préfecture, à titre accessoire, le juge judiciaire, reste qualifié pour continuer à connaître du contentieux, pourtant bien différent, qui naît du nouveaux système de taxation. Il n'y a pas de raison non plus pour renoncer au principe suivant lequel le contribuable ne doit pas trouver dans la procé-

dure contentieuse un moyen dilatoire, de sorte que l'on doit certes continuer à maintenir à l'administration son privilège de l'action d'office en cette matière, et interdire tout effet suspensif aux recours exercés par le redevable.

Quant aux détails de la procédure, ils doivent, au contraire, être profondément remaniés. S'il était facile, en effet, de statuer sur les anciennes réclamations, pour la raison que nous avons indiquée, les décisions à prendre sur les réclamations nouvelles sont autrement délicates.

En matière de bénéfices commerciaux par exemple, le fisc doit, pour établir la cotisation de chaque redevable, pénétrer dans les arcanes de sa comptabilité ; pour l'impôt global, de même que pour la cédule non commerciale, et même pour la taxe sur le salaire, il se pose une quantité de questions qui ont un caractère très technique ; l'application de la définition légale du revenu imposable fait naître autant de problèmes distincts qu'il y a de catégories distinctes d'assujettis ; elle suppose une connaissance plus ou moins approfondie des éléments de chaque profession ; l'objet des réclamations est ainsi susceptible de varier à l'infini, au lieu de se ramener à quelques types peu nombreux et bien délimités comme dans l'ancien système fiscal.

Le contentieux qui est resté en vigueur n'est simple, rapide et peu coûteux que parce que les recours sont portés directement et facilement devant le juge compétent. Mais lorsque, par suite de la complexité de la taxation, ces recours deviennent nombreux et portent sur

des questions fort épineuses, le juge compétent est rapidement encombré et parvient très vite à être au-dessous de sa tâche. Il ne présente plus alors pour le contribuable une garantie sérieuse. L'administration est appelée à bénéficier de cette situation et à développer le domaine abandonné à son appréciation arbitraire.

Ce danger est d'autant plus sérieux que pour atténuer la gravité de l'inquisition fiscale inhérente à la personnalité de l'impôt, le législateur a posé le principe du secret de la taxation. Le contribuable ne peut plus disposer d'un moyen de défense qui est précieux en matière fiscale, l'argument de comparaison.

Par ailleurs, les éléments qui entrent en discussion à l'occasion d'une réclamation portant sur la détermination du revenu imposable, sont parfois d'un caractère très subjectif, ou bien ils sont difficiles à préciser. Par exemple, il s'agira de savoir si telle dépense est une charge de la profession, ou bien si telle recette a été réalisée effectivement, ou si le contribuable a eu à supporter en fait telle dépense. Dans ce cas, la charge de la preuve a une importance décisive, l'établissement de tel ou tel élément plus ou moins subjectif ou saisissable étant extrêmement délicat, les justifications étant difficiles à rassembler. Bien qu'il appartienne au contribuable de réclamer, il ne lui incombe pas toujours de faire la preuve, s'il a déjà notamment fourni à l'administration des éléments d'appréciation, et que ce soit le fisc qui en discute la valeur. Mais il va dépendre de l'accomplissement ou de l'inaccomplissement d'une formalité, par exemple la déclaration, les plus graves consé-

quences pour les suites de la réclamation, étant donné que c'est l'accomplissement de cette formalité ou son absence qui déplace la charge de la preuve.

Ainsi, on peut déjà se rendre compte sommairement de cette inadaptation foncière de la vieille procédure contentieuse à l'égard des nouveaux impôts directs. Nous aurons à en démontrer toute l'importance au cours de cette étude, mais dès maintenant nous devons indiquer dans quel sens le remède à cette situation doit être cherché.

Il suffit, en effet, de considérer les solutions adoptées à l'étranger. On est frappé immédiatement par ce fait que, tant en Angleterre qu'en Allemagne et en Italie, il y a dans l'établissement de l'impôt sur le revenu, dans la confection de son assiette, toute une procédure qui ne joue en France qu'un rôle très effacé, c'est la procédure que l'on pourrait appeler de conciliation et qui porte généralement le nom de procédure de contestation (1).

Dans tous les pays, il y a des prescriptions législatives en vertu desquelles, avant de fixer la cote de chaque contribuable, le fisc doit accepter une discussion préalable et généralement l'intervention de certaines compétences constituées en commission administrative de taxation.

En France, M. Hauriou (2) estime que l'on devrait aussi organiser une sorte de contentieux préalable de l'assiette des impôts sur le revenu et les revenus.

1. Myrback-Rheinfeld, *Précis de droit financier*. Paris, Giard, 1910.

2. *Op. cit.*, p. 843, note 1.

Etant donné l'intérêt que présente cette suggestion de l'éminent doyen de Toulouse, nous citons ci-dessous le passage de son ouvrage qui se rapporte à cette question :

« L'évaluation du revenu doit être confiée à une juridiction administrative et non pas à un fonctionnaire qui s'en remet à un auxiliaire passager. Le contribuable doit être traité comme le soldat ; celui-ci n'est déclaré bon pour le service que par un conseil de revision qui est une juridiction ; le contribuable ne devrait être inscrit au rôle que par un conseil des contributions. Les garanties politiques supprimées doivent être remplacées par une garantie juridictionnelle préalable ».

« D'ailleurs, déjà, les éléments d'un litige se dessinent dans les évaluations des propriétés non bâties, il intervient des commissions départementales avec appel à une commission centrale (art. 9 et 10 L. 29 mars 1914) : au moment de l'établissement de l'impôt sur le revenu, le contribuable doit faire une déclaration, le contrôleur des contributions directes vérifie et discute cette déclaration ; le contrôleur devient le personnage actif et important ; le directeur départemental, qui pourtant est son chef hiérarchique, joue un rôle plus effacé. C'est autour du directeur départemental des contributions que pourrait être constitué le noyau de ce tribunal des contributions dont nous parlons. Il s'agirait d'organiser un contentieux préventif et préalable dans lequel plaideraient le contrôleur et le contribuable au lieu de suivre l'ornière du contentieux *a posteriori* qui, dans les matières d'évaluation, est plein d'inconvénients. Cette juridiction

spéciale serait en dernier ressort, elle ne dépendrait du Conseil d'Etat que par la cassation, comme les conseils de revision. Elle pourrait, comme ces derniers, être une juridiction à circuits. Le rôle du Conseil d'Etat serait allégé de toutes les affaires des contributions qui l'encombrent. Ce serait un retour aux juridictions financières de l'ancien régime et au système de l'administration par le juge, mais sur ce point le retour serait justifié.

Non seulement les contribuables trouveraient, dans ce contentieux préalable, des garanties auxquelles ils ont droit aussi bien pour l'impôt de l'argent que pour l'impôt du sang, et pour les expropriations, mais deux dangers sur lesquels nous renseigne l'histoire du bas empire romain seraient évités. L'un de ces dangers serait dans le développement excessif de la puissance d'une administration fiscale ; il ne faudrait pas que l'administration des contributions directes nous donnât une seconde édition du fisc impérial ; l'autre, qui lui est corrélatif, serait dans le développement du patronage des hommes politiques, assez occupés désormais à faire exonérer leurs amis par des démarches secrètes auprès du contrôleur.

Une bonne juridiction financière chargée des évaluations est le seul remède qui puisse nous débarrasser à la fois du fisc et des patrocinia. »

Un des principaux défauts de notre contentieux fiscal actuel, c'est donc qu'il laisse le contribuable seul avec le fisc, dans ce qu'on peut appeler ce préliminaire de conciliation que constitue la procédure de contesta-

tion. Nous étudierons dans un chapitre II ce que nous avons à l'heure actuelle en fait de procédure de contestation, dans un chapitre III le contentieux de l'assiette, puis dans un chapitre IV, le contentieux du recouvrement. Après un bref aperçu du contentieux des contributions directes à l'étranger, nous examinerons en guise de conclusion les projets de réforme qui ont pu déjà être présentés.

## CHAPITRE II

### LA PROCÉDURE DE CONTESTATION

Il est de toute première importance, dans l'organisation d'un contentieux fiscal relatif à des impôts personnels, que, pendant la délicate opération de l'assiette, toutes les précautions soient prises pour que soient à l'avance résolues toutes les contestations susceptibles de s'élever entre le fisc et le contribuable qui peuvent être effectivement résolues.

D'abord, c'est le moyen de limiter le développement excessif du contentieux *a posteriori* ; ensuite, dans l'intérêt même des parties, c'est pendant le moment où les faits sont encore récents et où la preuve en est relativement le plus facile, qu'il faut liquider le débat ; enfin, il faut éviter que plus tard l'une des parties en présence se trouve surprise par une prétention de l'autre qu'elle n'a pas connue lorsqu'il lui était encore possible d'y répondre.

Tel est l'objet de la procédure de contestation. Elle doit pour y répondre présenter les caractères généraux que voici :

- 1° Il doit y avoir communication au contribuable des

prétentions de l'administration avant qu'aucune décision ne soit prise.

2° Le contribuable doit être mis en demeure de fournir des justifications sur les points que l'administration discute.

3° Même après que l'administration a confectionné le rôle nominatif, une réclamation gracieuse du contribuable doit pouvoir être accueillie et les agents doivent pouvoir rectifier leur décision.

Bien entendu, il faudrait autant que possible qu'une autorité soit interposée entre le fisc et le contribuable, tant pour faire les tentatives nécessaires, en vue d'une conciliation que pour enregistrer fidèlement leurs prétentions contradictoires. Sur ce dernier point, la loi du 4 avril 1926 a consacré quelques innovations dans notre système fiscal actuel ; il ne faudrait peut être pas d'ailleurs généraliser ce procédé.

Dans nos anciennes contributions directes il n'y avait pas de procédure de contestation parce que l'on avait à faire à des impôts réels et que dans un tel système d'impôts on n'éprouve pas le besoin de cette procédure.

L'assiette de l'impôt était, en effet, déterminée par le moyen d'une évaluation administrative astreinte à l'emploi de signes extérieurs minutieusement réglementés. Très rares sont les cas dans lequel le contribuable intervient personnellement en faisant une déclaration ; cette déclaration n'est d'ailleurs jamais obligatoire, on doit citer : la déclaration des mutations (loi du 3 frimaire an VII, art. 36) ; déclaration visant à l'obtention d'une exemption temporaire (loi du 3 frimaire an VII,

art. 111 à 117, loi du 8 août 1890, art. 9 pour les propriétés bâties, loi du 15 février 1902, art. 15 pour les ouvertures créés dans un but d'assainissement), à l'obtention d'un dégrèvement (remise des petites cotes foncières sous le régime des lois du 21 juillet 1897 et du 29 mars 1914).

L'administration arrête la matrice du rôle nominatif, pour chaque contribuable, sans mettre en cause celui-ci. Le redevable ne connaît la prétention de l'administration que lorsque le percepteur réclame le paiement. Toutefois, dans l'impôt foncier non bâti il a été organisé une procédure de contestation d'une manière fort satisfaisante par la loi du 29 mars 1914.

On sait que le fisc lors de la révision du revenu cadastral dans chaque commune, est assisté du maire et de 5 classificateurs ; les résultats de l'évaluation qui est faite dans ces conditions sont communiqués aux propriétaires intéressés qui pourront dans le délai d'un mois à partir de la réception de la lettre d'avis qui leur en sera adressée, réclamer copie du détail des opérations d'évaluation de leurs propriétés. Les intéressés auront un délai de deux mois à dater de la réception de cette copie, ou de trois mois à dater de la réception du premier avis, pour présenter par écrit leurs observations.

Il y a d'autre part dans chaque département une commission qui statue sur les points à propos desquels le fisc et les représentants locaux n'ont pu s'entendre. A cette commission du département, dite commission de classement, les observations des propriétaires visés ci-dessus sont soumises.

Ainsi, pour une de nos anciennes contributions directes une procédure de contestation correspondant aux conditions générales indiquées plus haut, fonctionne à l'heure actuelle. Ce qui fait le mérite de cette procédure, c'est la présence, auprès des autorités de taxation, de représentants des contribuables qualifiés pour évaluer la matière imposable du fait de leur situation. C'est le double degré des organes de conciliation ; le groupe communal formé comme il a été dit, puis la commission de classement. Ajoutons qu'il y a même un troisième degré, mais dont l'accès est fermé en principe au contribuable, c'est la commission centrale, instituée au ministère des finances (art. 10 de la loi du 29 mars 1914), qui est saisie, soit par le fisc, soit par le maire avec l'autorisation du conseil municipal. Seuls, les propriétaires possédant plus de la moitié de la superficie des terrains auxquels s'appliquent les tarifs concédés (dans chaque commune) peuvent s'adresser à la commission centrale.

Au moment de l'introduction en France des impôts sur les revenus, on a jugé que le système des commissions de taxation ne pouvait être maintenu, à cause de la nécessité de sauvegarder les intérêts des contribuables en leur garantissant le secret de leurs affaires, et si, par la suite, le législateur est revenu à l'ancienne méthode, ce n'est plus que pour certains impôts et, en quelque sorte, accessoirement, les commissions ne devant plus jouer le rôle de véritables organes de taxation, mais plutôt celui d'arbitres entre le contribuable et le service des contributions directes.

Il convient d'étudier à part nos divers impôts sur le revenu ou les revenus, en ce qui concerne la mesure dans laquelle une procédure de contestation est organisée pour chacun d'eux. Nous laisserons de côté la contribution foncière, puisqu'elle ne doit pas être rangée au nombre des impôts sur le revenu qui sont issus de la récente réforme fiscale.

### § 1. — La procédure de contestation dans l'impôt global sur le revenu (1).

Il y a dans la détermination de l'assiette de l'impôt global quatre institutions qui permettent le déroulement des pourparlers entre le fisc et le contribuable constitutifs de la contestation et susceptibles d'aboutir à une conciliation. Elles ont d'ailleurs, du moins certaines, un autre objet, savoir le contrôle fiscal sur les indications fournies par le contribuable.

Ces quatre institutions sont :

- 1° La déclaration du contribuable ;
- 2° La demande d'éclaircissements ;
- 3° L'invitation à présenter des observations ;
- 4° Le dégrèvement d'office (déclaration à la mairie).

Il y a des sanctions aux obligations imposées au contribuable à cette occasion. Mais surtout, ces formalités ont une grande importance juridique, au point de

1. Un règlement d'administration publique en date du 30 décembre 1926 pourvoit à l'exécution des textes législatifs actuellement en vigueur au sujet de l'impôt global. On sait qu'un décret en date du 15 octobre 1926 a procédé à la codification des lois relatives aux impôts sur les revenus.

vue de la charge de la preuve principalement lors du débat contentieux, s'il s'élève plus tard.

Remarquons tout d'abord que, en outre de ces institutions propres à l'impôt global, il y a les formalités et procédures en vigueur pour les cédulas qui exercent leur réaction dans l'impôt global, par le seul fait que ce dernier englobe des revenus taxés aux cédulas et déjà déterminés suivant les procédés cédulaires. D'autre part, nous devons observer que dans toutes les procédures, sous la réserve relative à l'influence de la taxation cédulaire dans la taxation globale, le fisc se trouve seul en présence du contribuable. Il n'y a aucune autorité médiatrice, aucune commission de taxation intermédiaire entre l'administration et l'administré.

1<sup>o</sup> *La déclaration du contribuable.* — Sous le régime de la loi du 15 juillet 1914, la déclaration était facultative ; en outre, elle n'avait pas besoin d'être détaillée ; les contribuables étaient encouragés à déclarer par le fait que le bénéfice des déductions pour charges de famille et de la déduction des intérêts des dettes et des pertes était refusée aux non déclarants.

Après une première expérience, on se rendit compte de la nécessité de renforcer les pouvoirs de l'administration chargée de l'assiette. Ce fut l'œuvre de la loi du 30 décembre 1916, qui décida que la déclaration serait désormais obligatoire pour tous les assujettis et obligatoirement détaillée.

L'article 1<sup>er</sup> de la loi du 4 avril 1926 est venu renforcer cette obligation de la déclaration.

D'une part, les contribuables passibles de l'impôt

sont tenus de souscrire et de renouveler chaque année, sous la foi du serment, la déclaration détaillée de leur revenu.

D'autre part, les contribuables affranchis de l'impôt général dans les conditions prévus par l'article 9 de la loi du 15 juillet 1914 (revenu inférieur au minimum imposable, pensions servies aux victimes de la guerre, ambassadeurs étrangers, en cas de réciprocité) sont obligés de souscrire chaque année une déclaration « non imposable » s'ils ont, au cours de l'année précédente, été compris dans les rôles des impôts cédulaires pour un total de revenu de 1.500 francs au moins ou s'ils ont encaissé, pendant la même année 1.500 francs de revenus provenant de valeurs mobilières autres que celles qui sont exonérées de l'impôt général.

Le défaut de déclaration ou la déclaration tardive entraînent des sanctions différentes suivant qu'ils s'agit de contribuables appartenant à l'une ou à l'autre catégorie.

Ceux qui sont passibles de l'impôt sont, dans tous les cas, frappés d'une majoration qu'un quart (sans décimes).

Ceux qui sont affranchis peuvent être punis d'une amende de 30 francs (sans décimes) qui est infligée par le directeur des contributions directes et recouvrée par le percepteur.

La déclaration est rédigée sur une formule spéciale établie sur quatre pages et comportant huit paragraphes :  
1° Nom, prénoms, adresse et profession du déclarant,  
2° Situation de famille ; 3° Indication des membres de

la famille dont le déclarant entend ne pas totaliser les revenus avec les siens ; 4° Déclaration détaillée par catégorie des revenus réalisés au cours de l'année précédente ; 5° Intérêts de dettes et arrérages de rente payés à titre obligatoire ; 6° Impôts directs et taxes assimilées acquittés au cours de l'année précédente ; 7° Déficit d'exploitation dont l'intéressé sollicite l'imputation sur son revenu global ; 8° Balance entre l'actif et le passif de la déclaration d'où ressort le revenu net.

En outre, par application des dispositions de l'article 63 de loi du 22 mars 1924, la déclaration doit comprendre séparément l'énumération des revenus encaissés directement ou indirectement à l'étranger. Un alinéa spécial a été ménagé à cet effet au paragraphe IV de la formule de déclaration en service depuis 1924.

Cette déclaration doit être faite dans les deux premiers mois de chaque année, sauf pour les commerçants et industriels qui arrêtent leurs comptes en décembre et qui se sont placés, pour l'impôt cédulaire, sous le régime de la taxation d'après les bénéfices réels. Elle est envoyée au contrôleur du lieu du domicile, qui en délivre récépissé.

Le contribuable n'a à produire d'office aucune pièce à l'appui de sa déclaration.

La déclaration a, dans l'impôt global, cette importance particulière, au point de vue de la procédure de contestation, qu'elle déclanche cette procédure. En effet, le défaut de déclaration a pour conséquence de permettre au contrôleur de procéder d'office à la taxation sans mettre en cause d'aucune façon le contri-

buable. Légalement, contrairement à ce qui existe pour les impôts cédulaires, lorsque la déclaration du revenu global n'a pas été faite, l'administration n'a pas à mettre l'assujetti en demeure de la lui faire parvenir ; celui-ci est taxé d'office.

L'effet de l'expiration des délais de déclaration est d'ailleurs seulement de priver le contribuable des avantages qu'il peut trouver dans la procédure de contestation, à raison des obligations imposées à l'administration à cette occasion. Mais l'assujetti ne perd pas le droit d'exercer après l'émission des rôles un recours contentieux, ainsi que nous le verrons plus loin (Conseil d'Etat, 27 mars 1925) (1).

D'ailleurs, l'administration est le plus souvent amenée à formuler une demande d'éclaircissements, s'agissant du contribuable qui ne fournit pas de déclaration, toutes les fois qu'il n'est pas certain que le contribuable est assujetti à l'impôt, c'est-à-dire perçoit au moins plus de 7.000 francs de revenu.

2° *La demande d'éclaircissements.* — Le fisc possède divers moyens de contrôler la déclaration du contribuable. Il ne rentre pas dans le cadre de notre étude de les énumérer. Lorsque le fisc a recueilli des renseignements qui lui permettent de douter de l'exactitude de la déclaration, il peut mettre en cause le contribuable et l'inviter à fournir des explications sur tel ou tel point.

C'est là un droit pour l'administration ; ce n'est pas

1. *Bulletin des contributions directes, 1925-1926.*

une obligation ; aucune décision n'a encore été prise, à l'égard de la dette d'impôt ; il s'agit, en somme, ici d'un moyen de contrôle. Il convient d'observer que c'est aussi un moyen de conciliation et il vaut mieux qu'il intervienne, avant que l'administration ait pris position, un échange de vues susceptibles d'aplanir à l'avance tout désaccord.

On doit distinguer les éclaircissements et les justifications. Le contribuable auquel on demande des éclaircissements peut répondre par une simple affirmation ou une simple négation, tandis que celui qui est régulièrement mis en demeure de fournir des justifications doit produire des documents.

L'article 189 de l'instruction du 30 mars 1918 dispose : « Les demandes d'éclaircissements ont pour objet de provoquer des explications du déclarant sur les discordances relevées soit entre les énonciations des diverses parties de sa déclaration, soit entre ces énonciations et celles d'une déclaration antérieure, soit enfin entre la teneur de la déclaration et les renseignements dont le contrôleur est à même de faire état. Elles pourront aussi être valablement motivées par l'insuffisance apparente du revenu déclaré eu égard aux conditions d'existence du contribuable, telles qu'elles résultent du chiffre de son loyer et de tous autres signes extérieurs de sa situation de fortune. »

Le contribuable qui s'est abstenu de répondre à une demande d'éclaircissements est taxé d'office à l'impôt général sur le revenu.

Lorsqu'une demande d'entretien verbal est restée

sans réponse, ou lorsque le contribuable, au cours de sa rencontre avec le contrôleur, a refusé de répondre ou a répondu d'une manière évasive, équivalente à un refus, la demande d'éclaircissements doit être renouvelée par écrit. Elle doit alors préciser les points sur lesquels le contrôleur juge utile de recevoir des explications et assigner à l'intéressé, pour fournir sa réponse, un délai qui ne peut être inférieur à quinze jours. En outre, la lettre d'avis doit reproduire le texte de l'article 19 de la loi du 15 juillet 1914 concernant la sanction du défaut de réponse dans le délai fixé. La taxation d'office qui aurait été établie sans que l'une de ces formalités soit remplie serait irrégulière (Cons. d'Etat, 11 mai 1923) (1).

Avant 1925, l'administration ne pouvait demander au déclarant que des éclaircissements.

La loi du 13 juillet 1925 avait introduit dans la législation de l'impôt général sur le revenu le contrôle par les dépenses personnelles. L'article 13 de la loi du 4 avril 1926 a maintenu les mêmes dispositions. La déclaration peut donc être vérifiée par comparaison avec les dépenses notoires de l'intéressé et, dans certains cas, celui-ci pourra être obligé de produire des justifications.

Enfin, quant au défaut de justifications, dans le cas d'évaluation du revenu global d'après les dépenses ostensibles, il est sanctionné, aux termes des dispositions de l'article 13 de la loi du 4 avril 1926, par la

1. *Bull. cont. Dir.*, 1923, p. 382.

taxation d'office dans les conditions prévues par l'article 19 de la loi du 15 juillet 1914.

Ainsi, la demande d'éclaircissement ou de justifications, facultative pour l'administration, comporte l'obligation de répondre à la charge du contribuable. C'est donc surtout une mesure de contrôle. Au contraire, l'invitation à présenter des observations qui est obligatoire pour l'administration, quand il y a eu dans les délais une déclaration du contribuable, a bien pour but de rendre contradictoire l'établissement de l'assiette de l'impôt.

3° *L'invitation à présenter des observations.* — Cette étape essentielle de la procédure de contestation commence au moment où le fisc, ayant été amené par les renseignements recueillis, à se faire une opinion sur le chiffre véritable du revenu du contribuable, arrête, au moins provisoirement, à ce chiffre l'assiette de l'impôt. S'il se trouve à cet égard en désaccord avec la déclaration du contribuable, le contrôleur des contributions directes doit provoquer les explications de ce dernier.

L'administration doit notifier au contribuable les rectifications qu'elle se propose de faire subir à sa déclaration et lui en indique les motifs. Cette communication doit toujours être faite, sous peine d'irrégularité de la procédure, et comporter, d'une part, l'indication du chiffre que le contrôleur se propose de prendre comme base de l'impôt, d'autre part, l'exposé sommaire des faits qui lui paraissent motiver la rectification.

Au cas où le contrôleur, pour tenir compte de nouveaux éléments, voudrait modifier sa première évaluation, il devrait adresser au redevable une nouvelle notification, afin de conserver à la procédure son caractère contradictoire. D'ailleurs, les observations de l'intéressé ne lient pas l'administration qui peut établir l'imposition sans en tenir compte, sous réserve du droit pour l'assujetti de formuler une réclamation après la publication du rôle.

L'obligation pour l'administration d'inviter le contribuable à formuler des observations est inscrite, en ce qui concerne l'impôt général, dans l'article 17 de la loi du 15 juillet 1914 et il a été, notamment, jugé qu'une déclaration antérieure considérée comme maintenue ne peut pas être rectifiée sans que le contribuable ait été mis en cause (Cons. d'Etat, 30 juillet 1924, *Gaz. Pal.*, 1924.2.708).

Si, après avoir recueilli les observations du contribuable, l'administration persiste dans son opinion, et le désaccord subsiste, il n'y a pas d'autres procédés qui permettent de tenter en dernier ressort une conciliation. C'est ici que l'on peut regretter l'absence d'une commission médiatrice, mais sous cette réserve capitale que l'usage de cette commission doit être limité au strict nécessaire, sous peine de porter atteinte au principe du secret de l'impôt. D'ailleurs, comme nous le verrons, les procédés utilisés dans les impôts cédulaires comportent l'intervention de telles commissions pour certaines cédules, et les résultats de la taxation cédulaire ont toujours leur répercussion dans la taxation globale,

4<sup>e</sup> *Le dégrèvement d'office.* — Il reste cependant, pour celle-ci, un dernier moyen de prévenir dans certains cas un débat contentieux, c'est le pouvoir conféré par la loi au directeur des contributions directes dans chaque département de prononcer d'office le dégrèvement qui lui paraît légitime lorsque le contribuable a élevé une réclamation, ceci même après l'émission des rôles,

Le dégrèvement d'office consiste dans la rectification par le directeur des contributions directes du rôle qui a été dressé sous sa surveillance, mais qui a été rendu exécutoire par l'autorité supérieure, le Préfet.

Le dégrèvement d'office consiste dans un état qui est dressé par le directeur ; celui-ci ne peut y procéder seul que s'il s'agit de cotisations comprises dans les rôles de l'année courante et dans ceux de l'année précédente (1).

A l'égard des impositions remontant à une époque antérieure, pareille mesure ne doit être prise qu'avec l'autorisation du ministre. De même, celle-ci est nécessaire lorsque le dégrèvement porte sur une cotisation qui, à la suite d'une réclamation, a été maintenue par une décision du conseil de préfecture.

Cette intervention du directeur qui consiste dans la réparation par l'administration d'une erreur qu'elle reconnaît avoir commise est ainsi admise très largement. Elle peut se produire en somme à toute époque, et ainsi on peut ramener à quatre toutes les hypothèses dans lesquelles elle est susceptible d'avoir lieu.

1. Instruction générale sur les réclamations en matière de contributions directes et de taxes assimilées du 10 janvier 1916 (art. 66).

a) Sur une protestation du contribuable faite dans n'importe quelle forme et à n'importe quelle époque, même avant la publication des rôles, ou bien après l'expiration du délai des réclamations contentieuses.

b) En l'absence même de toute protestation du contribuable sur l'initiative du contrôleur des contributions directes qui s'aperçoit après l'émission du rôle qu'il a commis une erreur (1).

c) Au cours d'une instance devant le conseil de préfecture, au moment où le dossier est communiqué au directeur.

d) Après la décision du conseil de préfecture, si des faits nouveaux révèlent une erreur dans la taxation que la juridiction saisie n'a pas été à même d'apprécier, et même pendant ou après l'intervention du Conseil d'Etat.

Mais l'hypothèse normale dans laquelle le directeur est appelé à prendre une telle décision, c'est lorsque le contribuable use de la faculté que lui accorde la loi, de procéder, dans le mois qui suit la publication du rôle, à une déclaration à la mairie dans laquelle il réclame contre la cotisation qui lui est imposée dans le rôle.

Tout contribuable qui se croit imposé à tort ou surtaxé dans les rôles des contributions directes ou des taxes y assimilées dont l'assiette est confiée aux contrôleurs des contributions directes, peut en faire la déclaration à la mairie du lieu de l'imposition. Cette déclaration est reçue sans frais ni formalités

1. Instruction citée article 43.

sur un registre spécial [(mod. n.º 31) Loi du 18 juillet 1911, art. 5. Circ. du 28 août, 1911 n.º 1159].

Chaque déclaration est signée du réclamant ou de son mandataire. Le déclarant est invité à y annexer l'original ou le duplicata de l'avertissement et tous autres documents qu'il croit utile de produire. Il lui est délivré un récépissé constatant l'objet de la déclaration, ainsi que le nombre de pièces déposées à l'appui.

S'agissant des impôts sur le revenu, le contribuable peut se borner à envoyer une enveloppe fermée dans laquelle se trouve l'exposé de sa réclamation.

Lorsque le contrôleur se rend dans les communes, il se fait présenter le registre des déclarations et procède sur place à leur instruction. Il ne retient que celles qui sont reconnues entièrement fondées ; pour celles-ci, il propose le dégrèvement qui peut être prononcé par le directeur et notifié à l'intéressé.

Si le directeur repousse la proposition de dégrèvement, ou si le contrôleur écarte la déclaration faite par le contribuable, on adresse à ce dernier une lettre d'avis l'informant de cette non admission et lui rappelant qu'il a un délai d'un mois pour réclamer dans la forme ordinaire sans préjudice toutefois du délai normal de trois mois.

Ce qu'il faut observer, c'est que la procédure des déclarations dans les mairies, qui semble ainsi enfermée dans le délai d'un mois après la publication du rôle, n'est pas l'unique moyen que possède le contribuable d'en appeler par la voie gracieuse à l'administration mieux informée. La demande gracieuse est, en principe, possible à tout moment, sous n'importe quelle

forme et peut toujours aboutir à un résultat, étant donné le pouvoir en somme très large qui est conféré au directeur pour procéder à un dégrèvement d'office.

C'est là un procédé qui complète la procédure de contestation : celle-ci reste en somme ouverte indéfiniment ; il y a toujours une possibilité de conciliation et d'accord qui est offerte au fisc et au contribuable.

Enfin, remarquons-le, cette dernière institution n'est pas spéciale à l'impôt général sur le revenu : elle est absolument générale et fonctionne pour tous les impôts directs. Toutefois, pour les anciennes contributions directes, le directeur ne peut prononcer le dégrèvement d'office qu'avec l'avis préalable du maire ou des répartiteurs qui ont collaboré, comme l'on sait, avec le contrôleur à la détermination de l'assiette de l'impôt.

## § 2. — La procédure de contestation dans les impôts cédulaires

Abstraction faite de la contribution foncière et de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières et des créances, dépôts et cautionnements, que nous écartons de notre étude pour les raisons exposées ci-dessus, nous devons examiner successivement : la cédule commerciale, la cédule non commerciale, celle des traitements et pensions, et la cédule agricole.

### A. — L'IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES COMMERCIAUX.

Les étapes de la procédure de contestation sont, en principe, les mêmes que dans l'impôt global. Nous allons

donc retrouver les quatre institutions déjà décrites au paragraphe précédent, mais, en outre, pour la cédule commerciale, la loi du 4 avril 1926 a prévu l'intervention d'une commission de taxation dont la présence est susceptible d'influencer assez sérieusement la procédure de contestation.

1° *La déclaration du contribuable.* — La loi du 4 avril 1926, article 9, a rendu, à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1927, la déclaration obligatoire pour toutes les catégories de redevables.

Le délai reste le même qu'auparavant. En règle générale, il expire le 28 février : mais il est prolongé jusqu'au 31 mars pour les assujettis qui ont clos leur exercice comptable pendant le mois de décembre et qui sont tenus ou s'engagent à représenter leur comptabilité.

Mais il subsiste une différence entre les contribuables au point de vue du contenu de la déclaration.

Ceux dont le bénéfice est inférieur à 50.000 francs peuvent se borner à indiquer la catégorie dans laquelle ils doivent être rangés pour le calcul de l'impôt. Par exemple, ils peuvent se contenter de déclarer : « mon bénéfice de l'année dernière est compris entre 30.000 et 35.000 francs ». Ceux dont le bénéfice est supérieur à 50.000 francs doivent envoyer au contrôleur un résumé de leur compte de profits et pertes ou un état de leurs bénéfices.

La déclaration n'est pas, comme dans l'impôt global, le point de départ forcé de la procédure de contestation. Dans l'impôt global, à défaut de déclaration, le contribuable est taxé d'office : il n'y a pas, à proprement

parler, de procédure de contestation. Au contraire, dans la cédule commerciale, malgré l'absence de déclaration, il doit y avoir une procédure de contestation. En effet, le contrôleur a bien le pouvoir de procéder à la taxation d'office, mais il a le devoir de mettre le contribuable en demeure de souscrire une déclaration dans le délai de vingt jours. C'est seulement à défaut par le contribuable de déférer à cette invitation dans le délai prescrit que le fisc peut procéder à la taxation d'office. Toutefois, cette solution qui était certaine avant la loi du 4 avril 1926, ne l'est plus après cette loi qui ne s'exprime pas sur ce point avec une clarté suffisante.

Le défaut de déclaration dans le délai prescrit entraîne une majoration de l'impôt de 25 %. Cette pénalité fiscale est encourue même si le contribuable défère à l'invitation du contrôleur, lorsqu'il ne produit dans ce cas sa déclaration qu'après l'expiration du délai fixé par la loi pour l'émission de la déclaration spontanée.

2° *La demande de justification.* — Le contrôleur a la faculté de demander au contribuable des éclaircissements et justifications. Il peut bien entendre le faire même si le redevable n'a pas effectué sa déclaration dans les délais, même si mis en demeure d'y procéder, il ne s'est pas exécuté.

En vue de renforcer le contrôle fiscal, l'article 9 de la loi du 4 avril 1926, reprenant d'ailleurs une disposition consacrée déjà par la loi du 31 juillet 1920, donne au contrôleur le pouvoir d'exiger de l'assujetti la production de tous documents comptables de nature

à justifier la sincérité de sa déclaration (1). Mais ce texte n'institue pas d'obligation analogue à l'égard des assujettis dont le bénéfice est inférieur à 50.000 francs. Vis-à-vis de ces derniers, le contrôleur ne peut donc obliger le contribuable à justifier les énonciations de sa déclaration.

Pour cette dernière catégorie, la procédure de contestation trouve une aide précieuse dans la commission instituée par la loi nouvelle, mais il va sans dire que l'appel à cette commission est possible aussi bien à l'égard des contribuables dont le bénéfice est supérieur à 50.000 francs, lorsque ces derniers produisent des justifications de nature à prêter à discussion.

3° *L'invitation à présenter des observations.* — L'article 9 de la loi du 4 avril 1926, qui remplace l'article 9

1. M. Lecoinge, député, a demandé à M. le ministre des Finances si, lorsqu'un contribuable, à l'appui de sa déclaration en vue de l'établissement de l'impôt sur les bénéfices commerciaux a fourni une copie de son compte « profits et pertes », tel qu'il résulte de sa comptabilité et mis cette dernière à la disposition du contrôleur, celui-ci a le droit de faire dresser par le contribuable pour se le faire connaître, un relevé de ses frais généraux par catégories, ou tout autre travail spécial du même genre (question du 3 juillet 1924).

Réponse : conformément à l'article 4 de la loi du 31 juillet 1917, les contribuables qui, entendant être soumis à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux d'après leur bénéfice réel, ont remis au contrôleur des contributions directes un résumé de leur compte « profits et pertes » sont tenus de produire à l'appui toutes les justifications nécessaires. Mais le contrôleur ne peut, en vue de sa vérification, obliger les contribuables à lui fournir des extraits de leurs documents comptables et il lui appartient, sauf entente avec les intéressés, de relever lui-même sur ces documents les renseignements dont il peut avoir besoin (*Journal off.* du 2 septembre 1924. Débats Chambre, p. 3207).

de la loi du 31 juillet 1917, dispose que le contrôleur peut rectifier la déclaration du contribuable ; mais qu'il doit alors l'en aviser et lui faire connaître les motifs de cette rectification en l'invitant à faire parvenir, dans le délai de vingt jours, son acceptation ou ses observations. Si le contribuable conteste l'évaluation du contrôleur, celui-ci peut soumettre le différend à l'appréciation d'une commission consultative siégeant au chef-lieu de l'arrondissement et composée de cinq commerçants ou industriels désignés par la Chambre de commerce.

Avant d'examiner l'hypothèse dans laquelle le fisc décide de s'adresser à la commission, voyons ce qui se passe lorsqu'il n'est pas nécessaire de consulter celle-ci.

Dans ce cas, le contribuable ayant contesté les observations du contrôleur, ce dernier peut passer outre et arrêter définitivement la cotisation de l'assujetti en mettant fin au débat. Toutefois, en même temps que le contribuable présente ses observations, il a le droit d'exiger du contrôleur qu'il prenne connaissance de sa comptabilité, pour reconnaître le bien-fondé de ses réclamations.

M. Langlois, sénateur, a demandé à M. le ministre des Finances si un contrôleur peut considérer comme insuffisante la déclaration régulièrement faite et en temps utile, par un commerçant, de ses bénéfices commerciaux et imposer ledit commerçant d'office sur une base supérieure, sans avoir, au préalable, à la demande de celui-ci, vérifié la comptabilité (question du 18 septembre 1923).

Réponse : le contribuable qui entend être soumis à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux d'après le bénéfice résultant des données de sa comptabilité doit, conformément aux dispositions de l'article 4 de la loi du 31 juillet 1917, modifié par l'article 4 de la loi du 30 juin 1925, remettre au contrôleur, avant le 1<sup>er</sup> mars ou le 1<sup>er</sup> avril de chaque année, suivant la date de clôture de son exercice commercial, un résumé de son compte de profits et pertes de l'exercice précédent et fournir à l'appui, lorsqu'elles lui sont demandées, toutes justifications nécessaires. S'il a satisfait à ces obligations, son bénéfice imposable doit être déterminé à l'aide des données de sa comptabilité. Dans le cas contraire, notamment s'il n'a pas produit de justifications suffisantes le contrôleur peut, en conformité de l'article 4 de la loi du 31 juillet 1917, évaluer le bénéfice par l'application au chiffre d'affaires d'un coefficient approprié (1), mais il ne doit évidemment pas refuser de prendre connaissance de la comptabilité du contribuable (*Journal officiel* du 30 octobre 1925. Sénat Débats, p. 1574) (2).

4<sup>o</sup> *L'appel à la Commission.* — Ce qui caractérise cette innovation de la loi de 1926, c'est que la décision de cette commission, qui peut être saisie soit à la requête du contribuable, soit à celle du fisc, mais dont

1. Depuis la loi du 4 avril 1926 ce système d'évaluation ne s'impose plus au contrôleur qui peut procéder comme il lui paraîtra préférable à l'évaluation d'office. La loi du 4 avril 1926 a, en effet, fait disparaître le système des coefficients.

2. Décret du 25 août 1926. Dalloz 1927.4.24. Allix et Lecercelé, *op. cit.*, complément, p. 45.

l'intervention n'est pas obligatoire, constitue simplement une proposition transactionnelle. Le fisc, en effet, peut taxer le contribuable d'après un bénéfice supérieur à celui apprécié par la commission. Dans ce cas, si le contribuable décide de se pourvoir en conseil de préfecture, la charge de la preuve incombera à l'administration. Si le fisc adopte le chiffre de bénéfice proposé par la commission, c'est sur le contribuable que pèsera la charge de la preuve en cas de recours devant le Conseil de préfecture.

La commission en question, n'est pas tant une garantie en faveur du contribuable, pour lequel d'ailleurs son intervention peut être gênante au point de vue du secret de l'impôt, qu'un moyen de contrôle au profit du fisc.

Le plus souvent, l'administration aura intérêt à consulter la commission. En effet, d'une part, en ce qui concerne les redevables dont le bénéfice est inférieur à 50.000 francs, il ne peut demander de justifications ni, en particulier, exiger la production des livres et documents comptables ; il lui serait donc très difficile de faire la preuve devant la juridiction contentieuse du bien-fondé de sa rectification ; il jugera dès lors préférable de soumettre l'affaire à la commission, en lui faisant connaître les simples présomptions qui justifieraient, d'après lui, un rehaussement du bénéfice déclaré et de lui demander son avis, qui, s'il est conforme à ses prétentions, les fera bénéficier d'une présomption d'exactitude. En ce qui concerne, d'autre part, les commerçants et industriels dont le bénéfice excède

50.000 francs, le contrôleur peut demander des justifications, se faire représenter la comptabilité et y rechercher des éléments de preuve; il aura donc moins d'intérêt à aller devant la commission; toutefois, il peut se faire, au cas où ses preuves seraient discutables, qu'il ait avantage à y ajouter la présomption d'exactitude attachée à l'avis de la commission.

Le nouvel organe créé par la loi de 1926 et qui ne commencera à fonctionner que pour l'établissement des cotisations perçues au titre de l'année 1927 appelle les observations suivantes :

D'abord, cette commission est composée uniquement de représentants des redevables, tout comme les commissions de répartiteurs et de classificateurs dans l'impôt foncier, ou la contribution personnelle mobilière qui subsiste au titre des impositions locales.

C'est pourquoi cette commission constitue surtout une sorte de jury d'équité. Elle rappelle les commissions qui avaient été chargées sous le régime de la loi du 14 thermidor an V, de l'assiette de la contribution personnelle mobilière. Mais elle diffère profondément parce qu'elle n'a pas le pouvoir d'arrêter définitivement les bases de l'imposition. Elle ne peut que donner un avis auquel est attaché une présomption d'exactitude, mais qui ne lie pas l'administration et qui ne fait pas obstacle au droit que possède le contribuable de réclamer devant la juridiction contentieuse après la publication du rôle. C'est pourquoi on ne peut pas les assimiler à la commission de taxation prévue dans le projet Caillaux de 1907, ni voir en elles la réalisation de

ces juridictions préalables, sortes de conseils de revision, qui ont été préconisées par M. Hauriou.

5<sup>o</sup> Bien entendu, comme l'impôt global, l'impôt cédulaire peut toujours être l'objet d'un dégrèvement d'office, prononcé par le directeur dans les mêmes conditions que celles dont nous avons donné la descriptions au paragraphe précédent.

#### B. — L'IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES NON COMMERCIAUX.

La procédure de contestation possède ici des rouages analogues à ceux que nous avons décrits pour la cédule commerciale.

1<sup>o</sup> *Déclaration du contribuable* : La loi du 31 juillet 1917 prescrivait une déclaration obligatoire pour tous les assujettis à l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales. Mais, dans son désir d'éviter le reproche d'inquisition, le législateur avait alors limité à l'extrême les énonciations de la déclaration qui se bornaient, au nom, à l'adresse, à la profession et au montant du revenu net imposable au déclarant. C'était, pour le contrôle, une base insuffisante.

La loi du 13 juillet 1925, a cherché à remédier à cette situation. L'article 8, modifiant l'article 33 de la loi du 31 juillet 1917, prescrit que la déclaration devra indiquer le montant du bénéfice brut, celui des dépenses professionnelles et le chiffre du bénéfice net de l'année précédente et revêtir, par suite, l'aspect d'une sorte de compte d'exploitation extrêmement simplifié.

Sous l'empire de cette législation, la déclaration doit

être faite chaque année dans les deux premiers mois ; elle doit être adressée au contrôleur du lieu du domicile du déclarant et cet agent en délivre récépissé (loi du 31 juillet 1917, art. 34).

Les textes nouveaux ne modifient pas le régime de la déclaration.

Ajoutons que, dans le cas où l'assujetti a souscrit pour l'établissement de l'impôt général sur le revenu une déclaration comportant, en ce qui concerne les bénéfices des professions non commerciales, les indications prévues par l'article 8 de la loi du 13 juillet 1925, il n'est pas exigé de déclaration spéciale pour la cédule.

Dans cette cédule, contrairement à ce qui se passait avant la loi de 1926, pour l'impôt global, jamais une déclaration antérieure n'a pu être considérée comme maintenue (1). Il a donc toujours fallu et il faut encore à plus forte raison produire chaque année une déclaration.

Le défaut de déclaration n'empêche pas la procédure de contestation de se déclancher, car si la déclaration n'a pas été souscrite dans le délai légal, le contrôleur invite le contribuable à la produire dans un nouveau délai de vingt jours, passé lequel le bénéfice est évalué d'office et l'impôt majoré de moitié (loi du 31 juillet 1917, art. 36). Le défaut de déclaration spontanée ne comporte donc pas de sanction.

2° *La demande de justifications.* — Pour les béné-

1. Cons. d'Etat, 12 mai 1922.

fices des professions non commerciales, l'article 9 de la loi du 13 juillet 1925 avait déjà posé que, lorsque le contrôleur aurait réuni les éléments précis permettant d'établir que les dépenses d'un contribuable étaient notoirement supérieures au revenu déclaré, le contribuable serait tenu de justifier la différence. Allant plus loin, l'article 12 de la loi du 4 avril 1926 dispose que « le contrôleur peut demander aux intéressés tous les renseignements susceptibles de justifier l'exactitude des chiffres déclarés. » Ainsi, pour cette cédule, tandis qu'à l'origine le contrôleur devait prendre pour base de l'impôt le chiffre du bénéfice déclaré, à moins qu'il ne le reconnût inexact, il pourra désormais, dans tous les cas, demander au contribuable des justifications.

De deux choses l'une, ou bien le contribuable répond à la demande de justifications, ou bien il n'y répond pas.

S'il fournit des justifications, mais que le contrôleur les estime insuffisantes, à la différence de ce qui se passe pour la cédule commerciale, le fisc est obligé de porter le débat devant une commission qui a été instituée par la loi de 1926.

3° *L'appel à la commission, en cas de justifications insuffisantes.* — L'article 12 de la loi du 4 avril 1926 qui organise une procédure nouvelle pour le contrôle des bénéfices des professions non commerciales, prévoit qu'en cas de désaccord entre le contrôleur et le déclarant, ce désaccord sera soumis à une commission consultative siégeant au chef-lieu de chaque département.

Cette commission est présidée par le président du tribunal civil du chef-lieu de département où, en cas d'empêchement, par un membre du même tribunal désigné par lui.

Elle comprend un avocat désigné par les bâtonniers des barreaux du département ou, à défaut de barreau constitué, un avoué désigné par les présidents des chambres de discipline du département ; un notaire désigné par les présidents des chambres de discipline ; un médecin désigné par les syndicats des médecins du département ou, à défaut par le préfet. Trois membres suppléants sont désignés dans les mêmes conditions.

La loi a voulu organiser la représentation des assujettis par des personnes exerçant la même profession. Aussi précise-t-elle que, dans le cas où le contribuable ne serait ni avocat, ni notaire, ni médecin, il aurait le droit de réclamer la présence au sein de la commission, d'un représentant des syndicats ou associations corporatives dont il fait partie, représentant qui serait désigné par ces associations ou, à défaut, par le préfet.

Les fonctions de secrétaire-rapporteur sont remplies par un inspecteur des contributions directes qui a voix délibérative.

Tous les membres de la commission sont assujettis au secret professionnel, dans les mêmes conditions que les agents de l'administration.

Les dispositions légales prévoient qu'il pourra être organisé plusieurs commissions dans un même département et que, dans ce cas, l'une d'elle sera présidée

par le président du tribunal civil du chef-lieu, qui désignera parmi les autres membres de ce tribunal, les présidents des autres commissions.

La commission est convoquée par son président à la demande du directeur des contributions directes. Les contribuables intéressés sont convoqués dix jours au moins avant la réunion et invités à se faire entendre ou à faire parvenir leurs observations par écrit. La délibération est valable lorsqu'il y a au moins trois membres présents. En cas de partage, la voix du président est prépondérante. On peut d'ailleurs prévoir que le plus souvent, assisteront seuls à la réunion le président, le secrétaire-rapporteur et le représentant de la profession exercée par le contribuable.

La commission examine les motifs invoqués par l'administration et par le contribuable et elle formule par écrit un avis indiquant le chiffre du bénéfice professionnel qui lui paraît pouvoir être attribué à l'intéressé. L'avis de la commission ne lie pas l'administration, qui reste libre de fixer la base de l'imposition à un autre chiffre. Mais, lorsque la cotisation est établie d'après l'évaluation faite par la commission, le redevable ne peut obtenir une réduction par voie de réclamation contentieuse, qu'en apportant devant le tribunal la preuve du chiffre exact de ses bénéfices. Dans le cas contraire, la charge de la preuve incombe à l'administration.

Les commissions prévues par l'article 12 vont être constituées dès maintenant et participeront au contrôle des impositions à établir au titre de l'année 1926.

4° *L'invitation à présenter des observations et l'appel à la commission dans ce deuxième cas.* — Si le contribuable n'a pas répondu à la demande de justifications, les choses se passent comme lorsqu'il n'a pas souscrit de déclaration ; le contrôleur le taxe d'office, mais il doit alors lui notifier le chiffre auquel il fixe l'assiette de l'impôt ; et le contribuable possède alors le droit de formuler des observations. S'il garde le silence, il est censé accepter les conclusions du contrôleur et le débat est terminé. S'il élève des objections, la commission doit être saisie et elle fonctionne comme il a été dit ci-dessus.

Toutefois, la commission n'a pas à être consultée, s'il s'agit d'un redevable assujéti à la communication de la comptabilité par l'article 8 de la loi du 13 juillet 1925, qui refuse de se conformer aux dispositions de cet article. Le bénéfice imposable est alors évalué d'office et la cotisation majorée de moitié, sans qu'il soit nécessaire de soumettre l'affaire à la commission consultative.

5° Comme pour la cédule commerciale et l'impôt global, le dégrèvement d'office est appelé à fonctionner suivant les mêmes règles dans la cédule non commerciale.

C. — L'IMPOT SUR LES TRAITEMENTS,  
SALAIRES, PENSIONS ET RENTES VIAGÈRES.

Le fisc connaît par l'employeur ou le débit rentier la base de l'impôt. Il n'y a donc pas en principe de contact entre l'administration et le contribuable. Il semble

donc qu'il ne puisse pas y avoir ici une procédure de contestation. En effet, dans cette cédula, le contribuable n'est pas tenu par la loi de souscrire une déclaration. Mais, en ce qui concerne les traitements et salaires, l'assujetti peut obtenir pour le calcul de sa cotisation, certaines déductions sur le montant brut de sa rémunération totale de l'année précédente. Dans cette catégorie de déductions rentrent les retenues obligatoires pour la retraite et les versements facultatifs faits en vue de se constituer une pension, lorsque ces versements n'ont pas, eu égard à leur importance, le caractère de véritables placements, les frais directement nécessités par l'exercice de la profession, enfin l'impôt cédulaire payé au titre de l'année précédente. De ces éléments, seules les retenues obligatoires pour la retraite et l'impôt cédulaire peuvent être connus du contrôleur qui procède à la taxation. Pour obtenir le bénéfice des autres déductions auxquelles il peut prétendre, il faudra que le contribuable les fasse connaître, et la démarche qu'il effectuera dans cette intention peut être assimilée en fait à une déclaration. Remarquons d'ailleurs que, le plus souvent, le redevable de l'impôt sur les salaires est passible de l'impôt général et doit, à ce titre, souscrire une déclaration comportant l'indication de tous ses revenus nets, y compris ceux de notre cédula.

Le contribuable a donc la possibilité de déclancher une procédure de contestation.

Mais cette procédure se limite à une seule formalité, savoir, la demande de justifications, lorsque le contribuable lui-même a fait naître le débat.

Le contrôleur peut, en effet, exiger du contribuable qu'il justifie du bien fondé des déductions qu'il réclame sur le chiffre de ses appointements ou des arrérages de sa pension que l'employeur ou le débit rentier a déclaré à l'administration.

En ce qui concerne spécialement les versements effectués volontairement en vue de la constitution d'une pension de retraite, le contrôleur doit s'assurer que les sommes déduites ont bien été effectivement affectées à cet usage et il peut se faire représenter les quittances correspondantes. D'autre part, il doit rechercher si, eu égard à leur importance et à leur modalité, ces versements ne constituent pas de véritables placements (Cons. d'Etat, 22 nov. 1923, n° 77827).

Quant aux dépenses professionnelles, l'appréciation de leur caractère et la vérification de leur montant soulève de nombreuses difficultés.

La quotité des frais professionnels est le plus souvent très difficile à déterminer. Il n'est pas possible, pratiquement, d'exiger des justifications précises d'un contribuable qui a déduit, par exemple, dans sa déclaration relative à l'impôt général, 1.000 francs pour frais supplémentaires de nourriture ou 500 francs pour dépenses de transport.

En présence de ces difficultés, le service des contributions directes avait été amené à évaluer forfaitairement, pour certaines professions, la déduction correspondant aux dépenses professionnelles ; mais cette pratique a été abandonnée comme contraire au principe de l'imposition d'après le revenu net réel (rép. min. à

M. Carnot, dép. *J. O.*, 22 août 1925, Déb. parl., Cham., p. 3506, note de la Direction générale des cont. dir., 30 sept. 1925). Toutefois, cette décision ne peut pas avoir pour effet de supprimer toute déduction des frais professionnels (rép. min. à M. Coubé, dép., n° 6680, *J. O.*, 2 mars 1926, Déb. parl., p. 1115). Il a d'ailleurs été précisé récemment que les agents ne devront pas refuser systématiquement d'admettre en déduction certains frais dont la justification précise est pratiquement impossible (note D. G. 24 mars 1926).

Si le contribuable peut ainsi faire naître le débat, il n'en est pas de même de l'administration. Ainsi, lorsque la déclaration de l'employeur fait défaut et que le contrôleur, vérifiant la comptabilité des commerçants, découvre un cotisable à la cédule des traitements et salaires, il n'est pas possible d'exiger de l'assujetti lui-même des éclaircissements.

Enfin, de toutes façons, lorsque le contrôleur fixe la cotisation du redevable soit en désaccord avec lui, par suite de l'insuffisance des justifications produites, soit en l'absence de toute déclaration du ou des employeurs, il n'est pas tenu d'inviter l'intéressé à formuler ses observations. L'impôt est, en effet, établi suivant le procédé de la taxation administrative, il n'y a pas de déclaration du contribuable, et l'administration n'a pas, en principe, à le mettre en cause.

Bien entendu, lorsqu'il s'agit d'une rémunération perçue au titre des professions non commerciales, et qui est portée à la connaissance du fisc par le chef de l'entreprise ayant utilisé les services du contribuable, en

vertu de l'article 6 de la loi du 13 juillet 1925, les règles de la procédure de contestation telles qu'elles fonctionnent à la cédule non commerciale trouvent ici leur application.

De même, il y a encore une déclaration par les tiers qui intéresse exclusivement l'impôt global, c'est celle qui est relative aux tantièmes alloués aux administrateurs de sociétés, qui ne sont pas atteints par l'impôt sur les traitements, comme ayant déjà supporté l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (art. 79 de la loi du 13 juillet 1925). Ici encore, c'est la procédure de contestation telle qu'elle est réglée à l'impôt global qui entre en jeu.

Enfin, il reste toujours, pour la cédule des traitements, salaires, rentes et pensions, l'institution du dégrèvement d'office, comme dans tous les autres impôts directs.

#### D. — L'IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES

##### DE L'EXPLOITATION AGRICOLE.

Dans cette cédule, la procédure de contestation semble n'avoir, à première vue, aucune place puisqu'il y a, en principe, une taxation forfaitaire. En réalité, il n'en est pas ainsi, et l'on rencontre ici encore les quatre rouages essentiels de cette procédure tels qu'ils fonctionnent dans l'impôt global notamment, toutefois, avec des différences assez sérieuses.

1<sup>o</sup> *Déclaration du contribuable.* — La déclaration de l'exploitant a été introduite dans la législation de l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole par l'article 3

de la loi du 13 juillet 1925. Auparavant existait, depuis la loi du 22 mars 1924, la déclaration du propriétaire.

Aux termes de l'article précité de la loi de 1925, tout agriculteur exploitant une propriété dont les différentes parcelles figurent à la matrice cadastrale pour un revenu net total supérieur à 2.500 francs, doit remettre, avant le 1<sup>er</sup> février, à la mairie du siège de l'exploitation, une déclaration indiquant la contenance et le revenu de ces parcelles classées par nature de culture. En cas de métayage, la déclaration doit être faite par le propriétaire ou par le fermier général.

La déclaration n'est renouvelée que lorsqu'il intervient un changement dans la consistance de l'exploitation ou une modification sensible dans les natures de culture.

A côté de cette déclaration de la consistance cadastrale des exploitations, il existe un autre exemple de déclaration souscrite par un redevable de l'impôt. C'est l'obligation imposée au propriétaire ou au fermier général de faire connaître, pour les propriétés exploitées par métayage ou colonat partiaire, à chaque renouvellement de bail, la proportion stipulée pour le partage des fruits. Cette déclaration spéciale est à la fois une déclaration émanant du sujet de l'impôt, puisque le bailleur et le métayer sont imposables proportionnellement à leur participation respective aux produits de l'exploitation (loi du 22 mars 1924, art. 5 et loi du 13 juillet 1925, art. 31), et une déclaration émanant d'un tiers, à l'égard du métayer (1).

1. Au cours des débats qui ont précédé le vote de la loi du 4 avril 1926, la Chambre et le Sénat ont discuté et voté diverse

La déclaration du contribuable va donc permettre de lier la procédure de contestation, mais comme pour les autres cédulas, à l'inverse de ce qui se passe à l'impôt global, le défaut de déclaration n'empêche pas cette procédure de prendre naissance.

Si la déclaration n'a pas été faite dans le délai indiqué, le contrôleur invite l'exploitant à en souscrire une dans un nouveau délai de vingt jours à compter de la réception de l'avis.

Il y a une sanction au défaut de l'émission d'une déclaration malgré cette mise en demeure :

Dans ce cas, le bénéfice imposable est déterminé en appliquant d'office à la valeur locative des terrains exploités le plus élevé des coefficients fixés pour les

dispositions modifiant le régime de la déclaration en matière d'impôt sur les bénéfices agricoles. Mais l'accord n'ayant pu se faire entre les deux assemblées, la réforme a été ajournée.

D'une part, les textes adoptés par la Chambre permettaient au contrôleur de demander aux agriculteurs une déclaration indiquant : 1° La nature de la culture et la classe de chacune des parcelles qu'ils exploitent ; 2° Dans le cas où la déclaration des récoltes est obligatoire, le contenu de cette déclaration ; 3° le nombre de têtes de bétail entretenues en moyenne dans la ferme. D'autre part, ils obligeaient les contribuables dont le bénéfice, évalué suivant les règles adoptées pour la généralité des exploitations, dépassait 50.000 francs, à fournir, dans les deux premiers mois de chaque année, un relevé de leur compte de profits et pertes ou un état de leurs bénéfices de l'année précédente. Ces réformes ont rencontré au Sénat une vive opposition et, finalement, la disjonction en a été prononcée.

Reprises par la commission des Finances de la Chambre lors de la discussion de la loi de finances de 1926, elles ont été repoussées dès la première lecture, sauf toutefois l'article relatif à l'imposition sur le bénéfice réel des grandes exploitations qui, d'abord adopté par la Chambre a été disjoint par le Sénat et, enfin, supprimé.

principales natures de culture de la région. Toutefois, l'administration a précisé que, dans le cas où l'exploitation en cause comporterait principalement une nature de culture étrangère à la région et affectée d'un coefficient plus élevé, c'est ce coefficient qui devrait être retenu (circ. du 29 août 1923, n° 1448, p. 29). Cette solution est logique, car il ne faut pas que la taxation d'office puisse avantager le non-déclarant.

On peut se demander maintenant comment sur cette déclaration une contestation va pouvoir s'élever, car la taxation n'a plus qu'à faire application des bases précises de calcul fixées par la loi pour la détermination de l'assiette de l'impôt, savoir, l'application d'un coefficient arrêté législativement par région et nature de culture, à la valeur locative des terres exploitées.

Cependant, il y a une certaine place pour une contestation et voici comment : D'abord, le contribuable peut faire naître un débat, à trois points de vue différents :

D'abord, en demandant une réduction de l'impôt cédulaire en faisant valoir que son bénéfice réel de l'année précédente a été inférieur à l'évaluation forfaitaire ; ensuite, lorsqu'il a inscrit dans sa déclaration pour l'impôt général un chiffre inférieur au forfait ; enfin, lorsqu'il a demandé la déduction du déficit provenant de son exploitation agricole.

Dans ces trois cas, il y aura lieu de la part de l'administration à une demande de justifications.

D'autre part, le contrôleur peut être en désaccord avec le contribuable déclarant sur la consistance cadas-

trale des exploitations, et les modifications survenues dans les exploitations ; dans ce cas, le fisc devra, comme dans les impôts directs, dont l'assiette est déterminée avec la déclaration du contribuable, faire connaître les rectifications qu'il a cru devoir faire subir à cette déclaration. Il y a donc place ici aussi pour l'invitation à présenter des observations.

2° *La demande de justifications.* — Dans le cas où le contribuable réclame une réduction de l'impôt cédulaire en faisant valoir que son bénéfice réel de l'année précédente a été inférieur à l'évaluation forfaitaire, l'article 17 de la loi du 31 juillet 1917 décide qu'il doit fournir toutes les justifications nécessaires : le contrôleur peut donc exiger qu'il représente des documents faisant ressortir le résultat exact de l'exploitation.

Dans les deux autres cas cités ci-dessus, la demande de justifications doit également intervenir, mais alors il s'agit en réalité de l'assiette de l'impôt global et l'on suit les règles en vigueur pour cette taxation.

3° *L'invitation à présenter des observations.* — A la demande de justifications, le contribuable peut répondre d'une manière insuffisante ; dans ce cas, lorsqu'il décide de repousser la réclamation du contribuable, le contrôleur n'est pas strictement tenu d'en informer ce dernier, car il ne s'agit pas de rectifier une déclaration. C'est seulement lorsqu'il modifie les données de la déclaration elle-même, savoir, les indications relatives à la contenance cadastrale, etc., que le fisc doit procéder à la troisième formalité, l'invitation à présenter des observations.

4<sup>o</sup> Enfin, le dégrèvement d'office, trouve encore ici son application comme pour les autres impôts directs.

Tels sont les divers aspects de la procédure de contestation dans nos nouveaux impôts directs sur le revenu et les revenus.

## CHAPITRE III

### LE CONTENTIEUX DE L'ASSIETTE

§ 1<sup>er</sup>. — **Observations générales. Fondement et étendue du droit de recours juridictionnel du contribuable. La constitutionnalité des lois fiscales.**

L'entente n'a pas pu se réaliser entre le contribuable ou le fisc ; ou bien, c'est un contribuable auquel une imposition est réclamée sans que les formes prescrites par la loi aient été observées, ou bien qui ne paraît pas dans son principe ou son quantum conforme aux textes en vigueur, ou bien encore dont le véritable redevable n'est pas le particulier poursuivi.

Le contribuable a droit au respect de la légalité par l'administration fiscale. Les principes généraux du droit administratif trouvent ici leur application. Mais également, en vertu des principes généraux de notre droit public, le contribuable ne peut pas porter devant un tribunal quel qu'il soit la question de savoir si la loi qui a établi l'imposition est constitutionnelle.

## A. — LA CONSTITUTIONNALITÉ DES LOIS FISCALES.

On sait que l'on a fait à diverses reprises aux lois qui ont créé l'impôt général sur le revenu et les impôts cédulaires, ou complété ce système fiscal, le reproche d'être inconstitutionnelles à divers titres.

C'est M. le doyen Hauriou qui a formulé une première critique dans son *Précis de droit administratif* (édition de 1921, p. 810). D'après l'éminent doyen, les lois dont il s'agit seraient inconstitutionnelles à deux points de vue :

1° En ce qu'elles violeraient le principe de l'universalité de l'impôt :

La Constitution de 1848, article 15 dit de l'impôt : « Chacun y contribue ». On peut en conclure qu'il est indispensable au point de vue constitutionnel que tous les citoyens soient touchés par l'impôt direct.

Or, « toutes les lois fiscales nouvelles, dit M. Hauriou, que nous allons rencontrer, établissent un minimum d'existence en dessous duquel les revenus ne sont pas frappés ; par exemple, pour l'impôt des traitements et salaires, suivant la population de la commune, le minimum d'existence va de 4.000 francs à 6.000 francs ; beaucoup d'employés et de salariés échapperont à l'impôt car la captation de l'ancienne cote personnelle et mobilière est abolie. Il y a, semble-t-il, contradiction entre le minimum d'existence et le principe de l'universalité de l'impôt, et si nos juridictions se reconnaissaient le droit d'apprécier la constitutionnalité des lois,

elles auraient à juger la délicate question de savoir si les dispositions sur le minimum d'existence ne sont pas inconstitutionnelles en ce qu'elles exonèrent complètement certains citoyens ».

2° Les lois fiscales nouvelles violent également le principe constitutionnel de l'égalité de l'impôt.

La déclaration de 1791, article 13, dit de la contribution publique : « elle doit être également répartie entre tous les citoyens.

M. Hauriou en conclut qu'il doit y avoir égalité de comparaison : « c'est-à-dire qu'à situation égale le taux de l'impôt doit être égal ; cette condition est difficile à réaliser en fait et l'on sait que pour l'ancien impôt foncier on n'avait jamais pu atteindre la péréquation. A tout le moins, ne doit-il pas y avoir dans la loi elle-même l'obstacle à cette péréquation ».

« A ce point de vue, les lois nouvelles prêtent le flanc à de graves critiques, parce qu'elles partent du point de vue de la taxation individuelle et, pour ainsi dire, isolée de chacun des contribuables ce qui paraît écarter l'argument de comparaison. En tout cas, pour l'impôt général sur le revenu, il y a une sorte de secret des opérations ; les contribuables ne peuvent se faire délivrer d'extraits des rôles qu'en ce qui concerne leurs propres cotisations (art 24, loi 15 juillet 1914) et cette disposition a été étendue aux nouveaux impôts par l'article 51 de la loi du 31 juillet 1917. Sous couleur de secret professionnel, ces dispositions de lois enlèvent au contribuable qui réclame son argument le plus décisif, qui est la comparaison, et elles violent le principe de l'égalité

devant l'impôt. Nous l'avons déjà dit, elles sont au premier chef inconstitutionnelles ».

M. Hauriou renouvelle les mêmes critiques dans son *Précis de droit constitutionnel* (1).

D'autre part il écrit ceci :

« Il est devenu urgent de protéger nos libertés individuelles contre les entreprises de ce pouvoir, et il y a une dernière Bastille à démolir qui est la croyance en la souveraineté du Parlement. Il ne faut pas compter en cette matière sur la modération du Parlement lui-même ni sur son respect de la constitution. Le Parlement français n'a pas le sentiment que les libertés individuelles soient garanties par la constitution et qu'une restriction ou même une suppression de liberté individuelle puisse motiver la question préalable d'inconstitutionnalité. Cela tient à ce que l'on n'a pas fait jusqu'ici la distinction nécessaire entre l'organisation des libertés, qui est du ressort du pouvoir législatif, et les principes des libertés ou principes du droit public des Français, qui sont du ressort du pouvoir constituant. Toutes les lois récentes qui ont établi les impôts sur le revenu violent l'un des principes constitutionnels les plus certains, à savoir que l'impôt est public, c'est-à-dire que la cote de chaque contribuable doit pouvoir être connue des autres ; les impôts sur le revenu ne sont plus des impôts publics, mais des impôts secrets ; le cabinet du contrôleur est devenu un confessionnal pour le contribuable qui fait sa déclaration ; on ne sait

1. Paris, Sirey, 1923, p. 348.

plus qui est inscrit au rôle ni ce que chacun paie ; les plus grands désordres ne tarderont pas à sortir de cette situation.

On a eu, dans l'élaboration de ces lois, la préoccupation exclusive d'assurer le secret des déclarations pour rassurer le contribuable. On n'a pas songé que, pour un contribuable qu'on rassure, on en alarme cent. Déjà celui qui paie se demande si autour de lui les autres en font autant. La confiance est détruite et la suspicion éveillée.

Il n'est pas douteux que les articles 24 de la loi du 9 juillet 1914 et 52 de la loi du 31 juillet 1917 n'aient violé un principe constitutionnel, celui de la publicité de l'impôt. Ce principe est impliqué par celui de l'égalité devant l'impôt, qui est affirmé expressément par toutes les déclarations des droits et par toutes les constitutions. Que l'impôt soit proportionnel aux facultés de chacun ou qu'il soit progressif, qu'il soit établi sur des signes extérieurs du revenu, d'une façon objective, ou d'une façon subjective sur le revenu personnel du contribuable, il n'en doit pas moins être égal pour tous, et cette égalité doit pouvoir être constatée. Toutes les vieilles contributions directes avaient été soigneusement organisées en vue de la publicité ; les matrices des rôles étaient disposées dans les mairies où elles pouvaient être consultées par les contribuables et les rôles annuels étaient publiés. D'ailleurs, pour celles qui étaient de répartition, la répartition dans la commune était l'occasion d'un contrôle annuel très efficace.

Lorsque, par le décret du 6-9 octobre 1789, l'assem-

blée nationale établit la célèbre contribution patriotique qui n'était autre chose qu'un impôt sur le revenu global, elle stipula dans l'article 9 : « Chaque municipalité aura un registre dans lequel les déclarations seront inscrites, ce registre contiendra le nom des contribuables et la somme à laquelle ils auront fixé leur contribution. » Cette mesure fut insuffisante pour stimuler le zèle patriotique, aussi bien que celle prise les 26-30 décembre 1789, article 2 « la liste des noms des contribuables patriotes sera imprimée avec la liste des sommes qu'ils se seront soumis à payer. » Il ne faudrait pas conclure de cette aventure que la publicité ne sert à rien. Ce qui manquait ici, c'était l'obligation et la contrainte. La publicité ne pouvait y suppléer, mais aujourd'hui qu'il y a obligation et contrainte, la publicité est encore plus nécessaire : elle ne sera plus pour stimuler à payer, elle sera pour convaincre qu'il n'y a pas eu naïveté à payer » (1).

D'autre part, s'agissant de la loi du 4 décembre 1925, article 2 qui a établi une majoration de 50 % sur les rôles des contributions directes émis au titre de l'an-

1. Hauriou, *op. cit.*, p. 137-138.

La loi du 4 avril 1926 a prescrit dans son article 3 une mesure qui constitue précisément un correctif à la pratique du secret de l'impôt critiquée par M. Hauriou.

« La liste des contribuables, lit-on dans ce texte, assujettis à l'impôt global sur le revenu et ayant fait leur déclaration sera disposée par la direction des contributions directes de chaque département dans les mairies dont dépend le domicile de ces contribuables, et tenue à la disposition de tous les contribuables de la commune ».

« Toute publication totale ou partielle de ces listes sera punie

née 1925, on a formulé un grief d'inconstitutionnalité tiré d'une violation du principe de la non rétroactivité des lois.

On sait qu'aux Etats-Unis les citoyens possèdent une garantie du respect de la Constitution de la part du législateur dans l'exception d'inconstitutionnalité. Cette garantie a eu précisément l'occasion de fonctionner au sujet d'une imposition d'après le revenu établie par le congrès. Il s'agissait de la loi du 26 août 1894, établissant dans l'Etat fédéral un impôt sur le revenu établi d'après la déclaration du contribuable soumise d'ailleurs au contrôle du fisc.

Dans deux affaires *Pollock contre Farmers Loan and Trust Co* (157 U. S. 429 ; 158 U. S. 601) la cour suprême déclara cette loi inconstitutionnelle.

D'après les clauses de la Constitution relatives à l'impôt fédéral, il était prescrit que l'Etat fédéral ne peut établir d'impôt direct qu'en proportion du recensement de la population. Par conséquent, dans chaque Etat particulier, la somme globale à perce-

d'un emprisonnement de un an à cinq ans et d'une amende de 1.000 à 10.000 ou de l'une de ces deux peines ».

Il est bien certain que cette mesure n'a pas été adoptée en vue de permettre cette comparaison dont parle M. Hauriou et qu'il semble préconiser. La publication en question ne porte pas sur le chiffre même de la contribution ; une publicité des rôles eux-mêmes a paru en effet contraire au secret des affaires, « condition même de l'acceptation en France d'un système d'impôts directs personnels, et à l'esprit des lois du 17 juillet 1914 et du 31 juillet 1917, qui se sont successivement attachées à la garantir par des mesures très strictes sanctionnées de peines rigoureuses » (Rapport de M. Chéron, Sénat, 1926, n° 84, p. 69).

voir pour l'impôt direct devait être plus ou moins élevée suivant le chiffre de sa population. Il en résultait que suivant les régions, les particuliers ayant un même revenu, devaient payer une cotisation qui pouvait varier dans des proportions considérables.

La loi prévoyait, au contraire, une taxation équivalente des revenus de la même importance sur tout le territoire de l'Union.

La Cour décida, dans la première affaire Pollock, « que puisque l'impôt sur la terre est un impôt direct, l'impôt sur le revenu de la terre doit également en être un ; et dans la deuxième affaire Pollock, elle jugea qu'était impôt direct l'impôt sur le revenu, non seulement de la propriété immobilière, mais aussi de la propriété mobilière ; et comme il est impossible de distinguer le revenu provenant du capital des autres revenus, tout l'impôt sur le revenu, constituant tout un système d'impôt, est frappé de nullité.

Et c'est ainsi qu'à cinq voix contre quatre l'impôt sur le revenu fut déclaré inconstitutionnel, pour le motif qu'il n'était pas réparti conformément à la règle des impôts directs.

Il fut déclaré nécessaire d'apporter un amendement à la constitution pour rendre possible la taxation d'après le revenu dans l'Etat fédéral. Tel fut l'objet du seizième amendement adopté en 1913 ainsi conçu :

« Le Congrès aura le droit d'établir et de percevoir des impôts sur les revenus, de quelque source qu'ils proviennent, sans répartition entre les différents Etats et

sans tenir compte d'un recensement ou d'un dénombrement de la population ».

Comme on le voit, la critique de la Cour suprême n'a pas porté en 1893 sur l'organisation de l'impôt sur le revenu en lui-même, mais sur la possibilité de l'utiliser, étant donné certaines restrictions au pouvoir d'imposition de l'Etat fédéral. Quant à la taxation d'après le revenu après 1913, elle n'a fait l'objet d'aucune critique, tant au point de vue de l'universalité qu'à celui de l'égalité devant l'impôt, consacrée aux Etats-Unis en tant que principe constitutionnel tout comme en France.

Nos tribunaux ne se reconnaissent pas le pouvoir d'apprécier la constitutionnalité des lois ; se le reconnaîtraient-ils, qu'il est douteux qu'ils condamnent nos nouvelles lois fiscales, car les textes constitutionnels que l'on pourrait invoquer n'ont pas été repris par notre dernière constitution, et même, en admettant qu'ils aient gardé une valeur constitutionnelle, ils sont trop peu précis pour fournir à une décision de justice des motifs suffisamment nets.

Ainsi, le contribuable français n'a pas de garantie contre le législateur. Contre l'administration il a au contraire le moyen de se défendre.

#### B. — LE RECOURS POUR EXCÈS DE POUVOIR

Avant d'étudier le recours spécial que la loi a mis à sa disposition, il convient de se demander quelle place il y a dans la procédure de l'imposition pour le recours

général, qui est à la disposition de tout administré lésé par une décision administrative quelle qu'elle soit, savoir le recours pour excès de pouvoir.

L'exercice de ce recours se heurte en notre matière à une fin de non recevoir qui est celle qui résulte de l'existence d'un recours parallèle, savoir, le recours contentieux au fond.

On ne peut donc pas porter devant le Conseil d'Etat, d'une façon principale, la question de la légalité d'une décision administrative relative à la perception des impôts directs. Qu'il s'agisse des décisions réglementaires ; décrets portant règlement d'administration publique ou règlement simple, pour l'application d'une loi fiscale ; qu'il s'agisse de décisions individuelles, rôles ou décisions du directeur des contributions directes, ou encore décisions du préfet ou du sous-préfet dans les cas où l'autorité préfectorale est appelée à intervenir au cours de la procédure contentieuse, comme nous l'indiquons plus loin, tout recours en annulation portée directement devant le Conseil d'Etat d'une façon principale se heurterait à la fin de non recevoir mentionnée ci-dessus. Voir Cons. d'Etat, 16 janvier 1903. Houyvet (taxe de balayage).

Les intéressés ne peuvent donc saisir en première instance qu'un seul juge, le Conseil de Préfecture, et par un seul recours, le recours contentieux au fond que les textes législatifs ont spécialement mis à la disposition du contribuable, et notamment l'article 80 de la loi du 3 nivose an VII ainsi conçu :

« Lorsqu'un citoyen se croira lésé dans sa cote ou

par double emploi, ou à cause de surtaxe, ou pour toute autre raison, il se pourvoira à son administration municipale », actuellement au Conseil de préfecture (1).

C'est donc seulement en cherchant à obtenir réparation du préjudice pécuniaire que lui cause le rôle, que le contribuable peut mettre en question la légalité des décisions administratives individuelles ou réglementaires sur lesquelles est basée sa cote.

Bien entendu, en dehors du contentieux proprement dit, le contribuable trouve toujours ouverte la voie du recours gracieux ou du recours hiérarchique.

#### C. — PLACE DU RECOURS GRACIEUX OU HIÉRARCHIQUE

Ici, il convient de signaler une particularité de notre organisation administrative en matière de contributions directes. Comme il y a une séparation des services de l'assiette et du recouvrement, il y a une séparation

1. Nous faisons observer ici une fois pour toutes, que dans les développements qui vont suivre comme dans ceux qui précèdent, il convient de lire au lieu des termes « Conseil de Préfecture », l'expression nouvelle : « Conseil de Préfecture Interdépartemental ». On sait en effet que le décret du 6 septembre 1926, en exécution de la loi du 3 août 1926 article 1<sup>er</sup>, a supprimé les conseils de préfecture autres que celui de la Seine et les a remplacés par 22 conseils de préfecture interdépartementaux. D'après l'article 7 de ce décret, « les règles relatives aux attributions juridictionnelles et administratives des conseils de préfecture supprimés, à la procédure devant ces conseils, et aux recours formés contre leurs arrêtés, demeurent applicables aux conseils de préfecture interdépartementaux et aux décisions de ces conseils, sous réserve des modifications qui seront jugées nécessaires et seront déterminées par des décrets ultérieurs ».

entre la fonction d'appliquer la loi pour la détermination de l'assiette et celle d'exercer en vertu de la loi elle-même qui a donné cette latitude à l'exécutif, le pouvoir de dispensation. L'exécutif peut, en effet, faire remise au contribuable qui est dans la gêne de tout ou partie de la dette d'impôt direct dont il est légalement redevable.

Tant qu'il s'agit pour le contribuable d'obtenir par la voie gracieuse la rectification d'une erreur commise, d'une illégalité dans l'établissement de sa cote, c'est à l'administration des contributions directes proprement dite qu'il faut s'adresser, savoir au directeur des contributions directes. Nous avons classé dans la procédure de contestation cette catégorie de réclamations gracieuses, qui peuvent se produire en tout temps, mais qui sont organisées spécialement sous la forme des déclarations dans les mairies pendant le mois qui suit la publication des rôles.

Exceptionnellement, l'autorité préfectorale est compétente en cette matière pour certaines demandes de cette catégorie, savoir, les demandes en mutation de cotes ou en transfert de patente. Mais il s'agit ici des anciennes contributions directes et nous n'avons pas à nous en occuper, car les textes qui régissent de telles demandes ne sont pas applicables aux nouveaux impôts directs.

Au contraire, quand le contribuable se trouve privé de tout ou partie de son revenu, sans que les éléments productifs de ce revenu cessent toutefois d'exister, les bases légales de l'impôt subsistant, le contribuable est régulièrement imposé. Il ne peut donc exiger la décharge

ou la séduction de sa cote, mais il peut solliciter de l'administration, eu égard à sa situation actuelle, une diminution ou même un dégrèvement total de l'impôt. Les demandes de cette nature sont fondées non plus sur une violation du droit comme les demandes en décharge ou en réduction, mais sur de pures considérations d'équité. En leur donnant satisfaction, l'administration ne s'incline pas devant un droit, elle accorde une faveur.

C'est alors au préfet qu'il faut s'adresser, ainsi qu'il résulte des dispositions de l'article 28 de l'arrêté des Consuls du 24 floréal an VIII.

Les décisions du préfet, rendues sur les demandes en remise ou en modération, peuvent être attaquées par l'administration ou par le réclamant devant le ministre des finances, mais il ne peut être formé contre elles de recours contentieux (C. d'Et. 22 juin 1848. D. P. 49.3.51. — 6 et 7 janvier 1858. D. P. 38.3.44, etc...). Les décisions du préfet, en matière de petites cotes foncières (loi du 21 juillet 1897) ne peuvent être déférées par voie contentieuse au Conseil d'Etat : il ne peut être formé contre elles qu'un recours hiérarchique devant le ministre (C. d'Et. 6 nov. et 2 déc. 1901 D. P. 1903.5. 196).

Mais si cette jurisprudence se justifie pleinement lorsqu'il s'agit notamment de remises d'impôt pour cause d'indigence et de gêne prévues par l'instruction du 26 prairial an VIII, remises qui reposent uniquement sur des questions d'appréciation de fait, il en est autrement lorsque le droit à la remise d'impôt est fixé par

la loi ; le juge de l'excès de pouvoir peut alors être saisi de conclusions fondées sur l'inobservation de la loi, lorsque celle-ci n'a pas déferé ce cas particulier de remise qu'elle prévoit, au contentieux ordinaire des contributions directes, tel qu'il est organisé en principe par la loi du 3 nivose an VII.

Ainsi, aux termes de l'article 31 de la loi du 9 mars 1918, toute réduction ou exonération de loyers accordée en vertu de cette loi, entraîne en faveur du propriétaire une remise d'impôt proportionnelle à la perte subie par lui.

Le 9 mai 1924, le Conseil d'Etat a statué sur une requête présentée par un sieur Beauvais contre une décision du ministre des finances qui avait rejeté en partie sa demande en remise d'impôt fondée sur l'article 31 de la loi susvisée du 9 mars 1918. La Haute Assemblée a déclaré cette requête recevable dans le considérant dont voici le texte :

« Considérant que le requérant soutient uniquement que pour limiter à 2.395 francs seulement le chiffre des réductions d'impôt auxquelles il a droit, le ministre des finances s'est fondé sur un motif juridique erroné et qu'ainsi la décision attaquée serait entachée d'une erreur de droit ; que dans ces conditions la requête est recevable... *Recueil Lebon*, année 1924, p. 457.

Abstraction faite de cette hypothèse, la procédure des demandes en remise ou en modération se termine normalement devant l'autorité ministérielle.

Le pourvoi devant le ministre est introduit sans formalités par une simple requête. Aucun délai n'est fixé pour sa formation.

Le pourvoi est instruit par l'administration et le directeur consigne ses observations dans un rapport qu'il annexe au dossier. Le préfet examine à nouveau l'affaire ; il peut revenir sur sa première décision ou la maintenir ; dans ce dernier cas, il transmet le dossier avec son avis à l'administration.

Puis, le ministre, saisi, statue.

Enfin, le contribuable doit s'adresser aux tribunaux judiciaires lorsqu'il se trouve non plus en présence d'une décision administrative proprement dite, mais d'un acte arbitraire des agents de l'impôt, mettant en jeu leur responsabilité personnelle.

La loi des finances reproduit tous les ans les dispositions de l'article 94 de la loi du 15 mai 1818 qui dit que les tribunaux ordinaires peuvent être saisis directement par tout individu contre lequel on agirait en recouvrement d'une contribution autre que celles autorisées par la loi. Mais il faut observer que l'autorité judiciaire ne peut être amenée à apprécier la légalité de l'impôt qu'autant qu'elle est saisie d'une action civile en répétition ou d'une poursuite en concussion contre l'agent de recouvrement ; encore cette appréciation doit-elle se borner à vérifier si l'impôt a été ou non autorisé par la loi. Sur ce point les tribunaux administratifs, qui peuvent être conduits à apprécier la légalité de l'impôt par une demande en décharge ou en réduction, ont une compétence bien plus étendue que les tribunaux judiciaires, puisqu'ils peuvent connaître de toutes les irrégularités qui entachent le rôle.

Ayant ainsi délimité la place du contentieux admi-

nistratif de l'assiette, en matière d'impôts directs, nous devons, avant de passer à son étude détaillée, jeter un coup d'œil sur les problèmes qui se posent du fait du caractère essentiel de personnalité des nouveaux impôts sur le revenu et les revenus, dans ce domaine.

Comme nous avons déjà eu l'occasion de l'indiquer, le système de la déclaration contrôlée, inhérent à la personnalité de l'impôt, met au premier plan la question du fardeau de la preuve.

Contribuables et contrôleurs s'affrontent dans ce nouveau système fiscal, les premiers s'ingéniant à dérober à la mainmise du fisc la part la plus grosse de leurs revenus ; les seconds, par des moyens d'investigation plus ou moins inquisitoriaux, tâchant d'arracher à leurs adversaires un aveu révélateur de la situation exacte de leur fortune.

Dans cette lutte, chacune des parties en présence s'efforcera de conserver les positions acquises en ruinant les prétentions de l'autre. Mais faute, la plupart du temps, d'avoir préconstitué leurs preuves, il leur sera difficile de s'opposer réciproquement, en fait d'arguments, autre chose que de simples affirmations ou de pures dénégations.

La question du fardeau de la preuve présente donc dans les litiges nés de l'assiette des nouveaux impôts une difficulté particulière.

Force a été de préciser, dans tous les cas, à qui en incomberait la charge, d'autant plus que l'issue du procès dépendrait de la façon dont la preuve aurait été administrée par celle des parties qui était tenue de le faire.

Dans notre droit moderne, le principe fondamental est posé dans l'article 1315 du code civil :

« Celui qui réclame l'exécution d'une obligation doit la prouver. Réciproquement, celui qui se prétend libéré, doit justifier le paiement ou le fait qui a produit l'extinction de son obligation ».

Celui qui prétend avoir un droit contre un autre doit rapporter la preuve de cette situation exceptionnelle.

C'est lui qui doit faire la preuve de l'existence de son droit. *A priori*, le défendeur ne doit rien. « *Necessitas probanti incumbit illi qui agit* ».

Or, quand l'administration des contributions directes dresse des rôles pour le recouvrement des impôts, elle met le contribuable, qui se croit lésé, dans la nécessité d'attaquer. L'application à la lettre du principe général inscrit dans notre droit civil aurait pour conséquence de rejeter toujours sur le contribuable le fardeau de la preuve.

Il serait abusif d'appliquer rigoureusement ce principe dans le contentieux des impôts sur le revenu. L'article 5 de la loi du 30 décembre 1916 ayant créé l'obligation pour le contribuable de souscrire une déclaration, la teneur de cette déclaration bénéficie en faveur de celui qui l'a souscrite d'une présomption d'exactitude ; le contribuable joue donc le rôle de défendeur.

Pour les raisons invoquées plus haut, la question de la charge de la preuve apparaît dans les conflits nés de l'action administrative, en particulier dans le contentieux des impôts directs, sous un aspect un peu différent de celui qu'elle revêt dans les lignes du droit privé.

Sans doute, les dispositions législatives qui règlent la matière s'inspirent-elles du principe général inscrit dans le code civil; sans doute, les solutions proposées plus tard par la jurisprudence trouveront-elles dans ce principe même un large point d'appui. Il n'en reste pas moins vrai que cette question, transportée du domaine du droit civil dans celui du droit fiscal, appelle des solutions toutes différentes.

Sous réserve de cette observation capitale, nous devons examiner en détail la procédure des réclamations contentieuses, au triple point de vue de la recevabilité du recours, des cas d'ouverture à la réformation de la cote individuelle d'impôt et des conditions de forme et de fond de la décision juridictionnelle qui est appelée à intervenir, avec les recours qu'elle comporte.

## § 2. — Recevabilité des réclamations contentieuses

Il ne se pose pas à propos des nouveaux impôts directs de question particulière en ce qui concerne la recevabilité des réclamations contentieuses. On sait que les règles à observer en cette matière se ramènent à quatre prescriptions fondamentales, relatives : 1° à la nature de la réclamation, 2° à la qualité du requérant, 3° au délai, 4° à la forme de la requête.

Sur le premier point, la nature de la réclamation, on distingue, d'après l'instruction générale sur les réclamations en matière de contributions directes et de taxes assimilées, en date du 10 janvier 1916, quatre grandes

catégories de réclamations contentieuses ou non contentieuses :

*a)* Les demandes en décharge, réduction, mutation de cote, exemption temporaire, transfert, inscription sur les rôles, etc...

*b)* les demandes en remises ou modérations.

*c)* Les états des percepteurs.

*d)* Les états dressés d'office par le contrôleur et le directeur.

Voici d'abord parmi ces différentes demandes celles qui n'ont pas un caractère contentieux :

*a)* Les demandes en remise ou modération.

*b)* Parmi les demandes en décharge ou en réduction, celles qui sont présentées sous forme de déclarations dans les mairies, dans le délai fixé, et sont accueillies par le directeur ; celles qui sont adressées au contrôleur, à n'importe quelle époque et font l'objet d'un état de dégrèvement d'office, ne présentent pas non plus le caractère d'une réclamation contentieuse (1).

*c)* Les demandes en mutation de rôle qui n'interviennent qu'après la publication du rôle ne peuvent être accueillies que par le conseil de préfecture (2), mais celui-ci ne statue pas comme juge, tant qu'il n'y a pas contestation de la part de l'administration. Ce ne sont donc pas des réclamations contentieuses.

*d)* de même, les demandes en transfert de patente,

1. Loi du 18 juillet 1914, article 86. Instruction précitée, article 206.

2. Instruction, art. 209.

sur lesquelles il ne peut être statué que par le préfet (1).

e) de même, les demandes d'inscription au rôle sur lesquelles il ne peut être statué que par le conseil de préfecture (2).

f) de même, les demandes d'exemptions temporaires pour lesquelles le conseil de préfecture est compétent à l'exclusion de l'administration (3).

g) enfin, les états des percepteurs par lesquels ceux-ci demandent décharge des cotes indûment imposées ou irrecevables afin de ne plus avoir la responsabilité de leur recouvrement et pour lesquels l'intervention du conseil de préfecture est nécessaire, ne sont pas non plus des réclamations contentieuses.

Il ne reste donc comme réclamations contentieuses proprement dites que les catégories suivantes, savoir : les demandes en décharge ou en réduction qui ne sont pas accueillies par l'administration. Elles doivent être portées devant le conseil de préfecture, statuant alors en qualité de juge. Si ce dernier intervient dans les autres cas mentionnés ci-dessus pour prendre des décisions administratives, c'est que la loi a limité à cet égard la compétence des agents du fisc.

Comme pour les nouveaux impôts directs, aucun texte n'est venu cataloguer les réclamations, il en résulte que toute demande tendant à la décharge ou à la rédu-

1. *Ibid.*, art. 209.

2. *Ibid.*, art. 209.

3. *Ibid.*, art. 209.

tion de la cote est recevable à ces deux conditions négatives :

1° Ne pas être basée sur l'indigence ou la gêne du contribuable, car alors ce serait en réalité une demande en remise ou modération.

Voici, en effet, ce qu'a décidé le Conseil d'Etat, dans son arrêt du 1<sup>er</sup> décembre 1922 (1) :

« Considérant, d'une part qu'il résulte des dispositions combinées des articles 6 et 10 de la loi du 15 juillet 1914, que l'impôt général sur le revenu est dû, au 1<sup>er</sup> janvier de chaque année, à raison du produit net des diverses sources de revenus pendant l'année précédant celle de l'imposition ;

Considérant, d'autre part, que la loi du 31 juillet 1917 dispose qu'un impôt de 3 75 % est dû « chaque année, à raison des traitements dont les intéressés ont bénéficié au cours de l'année précédente » et que les dispositions de cette loi sont applicables à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1918 ;

Considérant qu'il n'est pas contesté que le sieur X. a perçu, pendant l'année 1917, un salaire de 6.780 fr., en qualité d'employé de la maison Y ; que le fait que le traitement du sieur X n'a été payé, par suite de son décès, que pendant les sept premiers mois de 1918, n'est pas de nature à faire obstacle à l'application des dispositions législatives ci-dessus rappelées ;

Considérant, enfin, que la dame Vve X ne saurait utilement se prévaloir de son défaut de ressources pour demander, par la voie contentieuse, l'exonération d'une imposition légalement établie » (1).

1. B C D, 1923, p. 163.

De même, dans son arrêt du 28 novembre 1924, sur la demande en remise :

« Considérant que le moyen tiré de la modicité des ressources du requérant constitue une demande en remise, qui, par application de l'arrêté du 24 floréal an VII, peut être présentée au préfet sans recours au ministre, mais n'est pas de la compétence du Conseil d'Etat » (rejet).

Mais toute demande basée sur une application incorrecte de la loi ou une inexacte application des faits est recevable, et par conséquent la réclamation peut être présentée sous la forme d'une demande en mutation de cote ou d'inscription au rôle, et rester quand même dans la catégorie des demandes en décharge ou en réduction, puisque, pour les nouveaux impôts, les textes qui font à cet égard une distinction ne s'appliquent qu'aux anciennes contributions directes.

2<sup>o</sup> Ne pas être dirigée contre les mesures de poursuites judiciaires, car alors la demande relève des tribunaux judiciaires.

Sur le deuxième point, la qualité du requérant, il n'y a rien de particulier à signaler, en ce qui concerne les nouveaux impôts. Il contient de rappeler toutefois, étant donné le développement du contentieux fiscal, que les nouveaux impôts ont entraîné une ancienne règle qui a pour but d'empêcher la commercialisation de ce contentieux. Les offices qui se spécialisèrent dans la représentation des contribuables devant le juge de l'impôt avaient déjà tendance, autrefois, à introduire des réclamations à l'insu des contribuables dans l'es-

poir d'obtenir ultérieurement l'assentiment de ceux-ci. La loi du 11 décembre 1902 a mis fin à cette pratique, en déclarant irrécouvrables les demandes présentées par des tiers et non accompagnées d'un mandat régulier. Antérieurement, en effet, on admettait que le mandat pouvait être présenté par le mandataire auteur de la réclamation, bien après celle-ci, savoir jusqu'à arrêt du conseil de préfecture, voire jusqu'à l'arrêt du conseil d'Etat (1).

En ce qui concerne en troisième lieu le délai pour introduire la réclamation, il n'y a rien de changé à cet égard pour les nouveaux impôts. Cependant, la publication des rôles est un point de départ qui ne paraît guère adéquat, étant donné le fait, qu'en vertu de la règle du secret de l'impôt, le contenu du rôle des impôts sur le revenu ou les revenus n'est pas rendu public. Par suite, le contribuable ne connaît pas sa cotisation au moment de cette publication, et il n'est donc en mesure de formuler une réclamation que lorsqu'il a reçu l'avertissement (2).

La date à considérer pour apprécier s'il y a ou non déchéance est celle de la réception de la réclamation, date qui sera constatée par l'enregistrement qu'en

1. Un avocat régulièrement inscrit à un barreau n'a pas à justifier d'un mandat pour signer une réclamation au nom d'un tiers. (Arrêt du Conseil d'Etat du 12 septembre 1920. *Ministre des finances contre de Rovira. Bulletin des contributions directes*, 1923, p. 118. Il en est de même de l'avoué (P. Guilhaumon, *Traité pratique des impôts*, Paris, A. Michel, 1926).

2. En vertu de la loi du 31 décembre 1921, article 20, le délai part exactement du premier jour du mois qui suit la publication du rôle.

feront les bureaux de la sous-préfecture ou de la préfecture.

Les réclamations basées sur un faux ou double emploi, affectant l'intégralité de la cote, bénéficient d'un délai spécial qui ne prend fin que trois mois après le jour où le contribuable a eu connaissance de son imposition par les premières poursuites avec frais dirigées contre lui (Loi du 29 décembre 1884, article 41).

Ces délais de réclamation sont des délais francs ; ils ne comprennent donc ni le jour de leur point de départ, ni celui de l'échéance. Quand le délai arrive à expiration un jour férié, il est prolongé jusqu'au lendemain. Conseil d'Etat 7-12-1904.

Enfin, pour ce qui est de la forme de la réclamation, le régime applicable aux nouveaux impôts est exactement le même que celui qui était en vigueur antérieurement. Notons qu'il est toujours absolument nécessaire que la réclamation soit sérieusement motivée.

Cette obligation ressortait très nettement des termes mêmes des articles 28 de la loi du 21 avril 1882 et 17 de la loi du 13 juillet 1903 : « La réclamation mentionnera à peine de non recevabilité la contribution à laquelle elle s'applique... elle contiendra indépendamment de l'indication de son objet, l'exposé sommaire des moyens par lesquels son auteur prétend la justifier ».

C'est ainsi qu'il avait été jugé qu'une formule vague et générale consistant à déclarer, par exemple, que l'évaluation attribuée à un immeuble est exagérée par comparaison avec les évaluations d'immeubles similaires et eu égard au cours normal des loyers, ne

saurait tenir lieu de l'exposé sommaire des moyens qui doit être fourni à l'appui de chaque demande par application de l'article 17 de la loi du 13 juillet 1903.

« Les réclamations ainsi libellées, disaient plusieurs arrêts, peuvent être écartés comme irrecevables, et, cela, alors même que le réclamant est prêt à justifier ses prétentions par comparaison, évaluation directe et expertise au cours de la procédure ».

Par conséquent, lorsqu'une demande ne contient aucune articulation précise qui puisse servir de base à la discussion, le service n'est pas tenu de procéder à une vérification approfondie ; il peut se borner à réfuter sommairement les affirmations du réclamant.

Dans un arrêt du 24 décembre 1920 contre Albufera le Conseil d'Etat spécifiait : « ne saurait être considéré comme contenant l'exposé sommaire des moyens prévus par l'article 17 de la loi du 13 juillet 1903, une demande en réduction de la contribution foncière des propriétés non bâties dans laquelle le réclamant se borne à se référer aux observations faites au directeur des contributions directes lors de l'évaluation desdites propriétés. Considérant qu'aux termes de l'article 17, § 2 de la loi du 13 juillet 1903, les réclamations présentées devant le conseil de préfecture, en matière de contributions directes, doivent contenir l'exposé sommaire des moyens par lesquels leur auteur prétend les justifier. Considérant que la réclamation présentée par le sieur Albufera ne contenait l'énumération d'aucun moyen. Rejet ».

De plus, si le contribuable entend se prévaloir du

sursis de paiement prévu par la loi du 13 juillet 1903, article 17, pour le cas où sa réclamation ne serait pas jugée dans les six mois de sa présentation, il doit le faire connaître dans sa demande.

Enfin, le contribuable doit indiquer le montant ou les bases du dégrèvement qu'il sollicite. Au cas où il n'a pas fait appel à un mandataire, il doit signer sa réclamation.

Une demande distincte doit être faite pour chaque commune quand il s'agit d'impositions établies dans des communes différentes.

Les réclamations concernant une cote inférieure à 30 francs sont dispensées de timbre, c'est-à-dire qu'elles peuvent être écrites sur papier libre. Pour les impôts cédulaires et pour l'impôt général, il faut entendre par là que le chiffre de l'impôt au sujet duquel on réclame spécialement est inférieur à 30 francs (1).

Les vices de forme peuvent être régularisés :

En ce qui concerne le défaut de timbre ou de signature jusqu'à la décision du conseil de préfecture.

Pour les autres vices de forme, dans les dix jours de l'avis que l'administration doit donner au contribuable du dépôt qu'elle a fait du dossier de l'affaire à la sous-préfecture, après l'avoir instruite, et de toutes façons jusqu'à l'expiration des délais de réclamation qui ne peuvent jamais être abrégés.

1. « Une requête ayant pour objet une cote non inférieure à 30 francs est irrecevable si des deux feuillets sur lesquels elle est établie l'un n'est pas timbré, et l'autre revêtu du timbre, ne contient pas l'exposé des moyens sur lesquels la requête est fondée ». Conseil d'Etat 19 mars 1926. *Dalloz Périodique*, 1926.3:60.

**§ 3. — Cas d'ouverture à la réformation de la cote individuelle d'impôt direct sur le revenu ou les revenus.**

Dans l'établissement de l'assiette, il peut y avoir contestation, soit sur la personne imposable, soit sur la matière imposable, et dans les deux cas, la controverse peut porter soit sur un point de droit, soit sur un point de fait.

Quant à la personne assujettie :

Le particulier qui est taxé peut prétendre qu'il n'est pas légalement assujetti à telle cédule et qu'il relève, au contraire, de telle autre cédule ; par exemple, que sa profession est agricole et n'est pas commerciale ; ou bien il peut prétendre qu'en fait il ne se trouvait pas au 1<sup>er</sup> janvier de l'année de l'imposition dans telle situation motivant son assujettissement à telle cédule ; que, par exemple, il a cessé d'exercer le commerce avant le début de l'année.

S'il s'agit de l'interprétation d'un texte de loi, d'une réclamation relative à une erreur de droit, il ne se pose aucune question de preuve.

S'il s'agit, au contraire, d'une erreur de fait, le problème de la preuve apparaît.

A défaut de preuves, le juge ne pourra pas faire droit à la réclamation du particulier.

Deux questions se posent : à qui incombe le fardeau de la preuve ? Quels sont les moyens de preuve ?

Quant à la matière imposable :

Les réclamations peuvent être également classées en deux catégories et les questions de preuve se posent exactement dans les mêmes termes que ci-dessus.

Pour simplifier notre exposé nous examinerons successivement les deux problèmes du fardeau de la preuve et des moyens de preuves au double point de vue de la qualité de l'assujetti et de la matière imposable.

#### A. — LA CHARGE DE LA PREUVE.

Les circonstances suivant lesquelles s'est déroulée la procédure de contestation jouent en cette matière un rôle décisif :

a) *Effet de la déclaration.* — Le principe général c'est que la déclaration du contribuable jouit d'une présomption d'exactitude, ce qui a pour résultat de mettre la preuve à la charge de la partie qui conteste le contenu de ladite déclaration. L'administration, lorsqu'elle établit la taxation, contrairement aux énonciations de la déclaration, doit donc rapporter la preuve de ses allégations lorsque le contribuable élève une réclamation contentieuse, et celui-ci, bien qu'il soit demandeur, est déchargé du fardeau de la preuve.

Lorsque c'est le contribuable qui, s'apercevant d'une erreur qu'il aurait commise dans sa déclaration, réclame contre une imposition conforme à cette déclaration, la présomption d'exactitude lui est également opposable, s'il n'a pas rectifié ses énonciations primitives dans le délai fixé pour déclarer.

Il a été admis sans difficulté par l'administration qu'un

contribuable peut valablement, avant l'expiration du délai légal, substituer une nouvelle déclaration à celle qu'il avait déjà remise au contrôleur, et il a été jugé à plusieurs reprises que « l'expiration des délais de déclaration fixés par l'article 16 de la loi du 15 juillet 1914 ne saurait, en présence des termes formels de l'article 22 de ladite loi, avoir pour effet de priver le contribuable du droit de contester, après l'émission du rôle et dans les délais légaux de réclamation, les bases de son imposition, alors même que celle-ci aurait été établie sur le chiffre de revenu déclaré par lui » (Cons. d'Etat, 22 déc. 1922, D. P. 23.2.15 ; 16 février 1923. *Bull. Cont. Dir.*, 1923, p. 164 ; 27 mars 1925, *ibid.*, 1925, p. 444). Mais, par contre, il appartient alors à l'intéressé de fournir toutes justifications propres à établir le chiffre exact de son revenu, c'est-à-dire de faire la preuve que sa déclaration était erronée (Cons. d'Etat, arrêts précités, et 21 déc. 1923, req., n° 79, 109).

A ce principe général, il y a deux exceptions, en ce qui concerne la déduite des professions non commerciales, et celle des professions commerciales, à raison de l'intervention des commissions dont il a été parlé ci-dessus.

Dans le cas où le contribuable a souscrit une déclaration dans les délais légaux, l'accomplissement de cette formalité n'a pas pour effet de le déchargerr du fardeau de la preuve.

Ce n'est plus, en effet, la déclaration du contribuable qui bénéficie d'une présomption d'exactitude mais l'avis de la commission prévue par la loi du 4 avril 1926, lorsqu'elle a été appelée à intervenir :

Voici, en effet, ce qu'a décidé l'article 9 de la loi du 4 avril 1926, pour la cédula commerciale :

« Le contrôleur peut rectifier les déclarations. Mais il fait alors connaître au contribuable la rectification qu'il envisage et lui en indique les motifs. Il invite en même temps l'intéressé à faire parvenir son acceptation ou ses observations dans un délai de vingt jours.

Si le désaccord persiste, il peut être soumis à l'appréciation d'une commission consultative, siégeant au chef-lieu de l'arrondissement, et composée de cinq commerçants ou industriels désignés par la Chambre de commerce dans les conditions qui seront fixées par un décret.

L'avis de la commission est notifié au contribuable par le contrôleur qui l'informe, en même temps, de la catégorie dans laquelle ou du chiffre d'après lequel il se propose de le taxer.

Si cette taxation est conforme à l'appréciation de la commission, le contribuable ne peut obtenir de réduction par voie de réclamation devant la juridiction contentieuse qu'en apportant la preuve du chiffre exact de ses bénéfices.

Dans le cas contraire, la charge de la preuve incombe à l'administration, en tant que le bénéfice retenu pour l'assiette de l'impôt excède l'appréciation de la commission ».

Pour la cédula non commerciale, l'article 12 de la loi de 1926 s'exprime ainsi :

« L'article 35 de la loi du 31 juillet 1917, modifié par l'article 9 de la loi du 13 juillet 1925 est remplacé par les dispositions suivantes :

Le contrôleur peut demander aux intéressés tous les renseignements susceptibles de justifier l'exactitude des chiffres déclarés. S'il juge ces renseignements insuffisants, il établit la base de l'imposition et notifie au contribuable le chiffre qu'il se propose de substituer à celui de la déclaration, en indiquant les motifs qui lui paraissent justifier le redressement ; il invite en même temps l'intéressé à présenter, s'il y a lieu, ses observations par écrit ou verbalement dans un délai de vingt jours.

Si le désaccord persiste, il est soumis à l'appréciation d'une commission consultative siégeant au chef-lieu de chaque département et comprenant les membres suivants, qui seront soumis aux obligations du secret professionnel prévues par l'article 24, § 3 de la loi du 15 juillet 1914. »

« Après examen des motifs invoqués par l'administration et par le contribuable, la commission formule par écrit un avis indiquant le chiffre du bénéfice professionnel qui lui paraît pouvoir être attribué au contribuable.

« L'avis de la commission est notifié au contribuable par l'administration qui l'avise en même temps du chiffre d'après lequel elle se propose de le taxer. Si ce chiffre est conforme à l'évaluation de la commission, le contribuable ne peut obtenir de réduction par voie de réclamation devant la juridiction contentieuse qu'en apportant la preuve du chiffre exact de ses bénéfices. Dans le cas contraire, la charge de la preuve devant la juridiction contentieuse incombe à l'administration, en

tant que le revenu pris pour base de l'impôt excède le chiffre indiqué par la commission.

« Le présent article est applicable au contrôle des déclarations souscrites à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1926 » (1). Il faut observer que pour la cédula des traitements et salaires, il n'y a pas de déclaration de l'assujetti, mais il y en a une émanant de l'employeur. C'est à celle-ci que s'attache la présomption d'exactitude dont il est question. Ainsi que l'a reconnu le Conseil d'Etat dans son arrêt du 15 novembre 1925 :

« En ce qui concerne l'évaluation du traitement qui a servi de base à l'imposition.

« Considérant qu'il résulte de l'instruction que, conformément aux articles 24, 26 et 28 de la loi du 31 juillet 1917, le montant du traitement, des indemnités et remises perçues par le sieur X... a été calculé sur le vu de renseignements fournis par la N... (administration

1. Antérieurement, la déclaration à la cédula non commerciale ne bénéficiait pas non plus de la présomption d'exactitude. L'article 35 de la loi du 31 juillet 1917 décidait que, lors d'une réclamation contre une rectification de la déclaration par le fisc, le tribunal apprécie les motifs indiqués par l'administration et le contribuable et fixe la base d'imposition.

Les travaux préparatoires et en particulier le rapport de M. Dumesnil précisent ainsi la portée du texte législatif : « La preuve n'incombe obligatoirement à personne. Dans le projet voté par la Chambre on s'en remettait à un règlement d'administration publique du soin de fixer les conditions de la déclaration en tenant compte des nécessités de la profession. Le système que nous vous proposons paraît préférable. Aucune forme spéciale n'est prévue pour la déclaration. En cas de désaccord, le fisc d'une part, le contribuable, de l'autre, font valoir leurs observations ; le juge du contentieux appréciera. C'est la jurisprudence substituée au règlement d'administration publique ».

dont dépend le requérant) ; que le requérant n'établit pas l'inexactitude de ces indications et n'est, dès lors, pas fondé à en demander la rectification en vue d'une réduction correspondante de son imposition... (1).

Sous les réserves indiquées ci-dessus en ce qui concerne les cédules commerciales et non commerciales, le contribuable a donc le plus grand intérêt à formuler une déclaration, cette déclaration fût-elle négative, et visant uniquement à indiquer au fisc que le particulier n'est pas imposable.

La loi du 4 avril 1926 est même venue expressément obliger tout contribuable affranchi de l'impôt à souscrire chaque année une déclaration « non imposable » (2).

De sorte qu'en l'absence de cette déclaration, si l'Administration taxe d'office, c'est au contribuable à prouver qu'il était affranchi de l'impôt.

Il en était autrement avant la loi de 1926. C'était à l'Administration à prouver que le contribuable avait joui d'un revenu au moins égal au revenu imposable.

L'arrêt du Conseil d'Etat du 9 mars 1923 (3), notamment l'avait proclamé en ces termes :

« Considérant que le sieur X... qui a été taxé d'office à défaut de déclaration pour les années 1917 et 1918, réclame la décharge de ses impositions par le motif

1. B. Dupont, 1925, p. 108.

2. A la condition qu'il ait été compris dans les rôles des impôts cédulaires au cours de l'année précédente pour un total de revenu de 1.500 francs au moins, ou qu'il ait encaissé pendant la même année 1.500 francs de revenus provenant de valeurs mobilières autres que celles qui sont exonérées de l'impôt général.

3. Dupont, 1923, p. 204.

que son revenu imposable ne le rendait pas passible de l'impôt ; que, par suite, d'après l'article 7, § 2 du décret du 17 janvier 1917, il appartient à l'administration de prouver que le sieur X...était passible de l'impôt en établissant que, dans les années 1916 et 1917, il a joui d'un revenu au moins égal au minimum imposable après déduction des seules dettes et charges pour lesquelles ce contribuable a fourni des justifications suffisantes. »

Même après la loi de 1926, l'administration doit encore apporter quelques éléments de preuve, mais par l'effet de l'article 13 de la loi du 4 avril 1926, ces éléments sont relativement faciles à rassembler.

Voici ce que dit cet article 13 :

« L'article 17 de la loi du 15 juillet 1914 modifié par l'article 5 de la loi du 30 décembre 1916 est complété comme suit :

« Lorsque le contrôleur aura réuni des éléments précis permettant d'établir que les dépenses d'un contribuable sont notoirement supérieures au revenu qu'il a déclaré, il devra les soumettre au contribuable et celui-ci sera tenu de justifier la différence.

« Faute de fournir les justifications nécessaires dans un délai de vingt jours à partir de la réception de l'avis par lequel elles lui sont demandées, le contribuable est taxé d'office dans les conditions prévues par l'article 19 ».

Il s'agit ici du contrôle au moyen des dépenses personnelles ; en d'autres termes, l'administration a le droit de faire appel aux signes extérieurs du revenu. Il sem-

ble bien que ce pouvoir qui lui est reconnu, même lorsque le contribuable a souscrit une déclaration, doit à *fortiori* lui appartenir lorsqu'il n'y en a aucune.

Enfin, il convient de remarquer que la présomption d'exactitude de la déclaration dans la mesure où elle subsiste perd une grande partie de sa valeur, pour l'impôt général spécialement, du fait de ce même article 13 de la loi de 1926, car ce droit pour le contrôleur de tirer argument des dépenses personnelles du contribuable, constitue pour lui un moyen très facile d'annuler les effets de la déclaration. Toutefois, pour user de ce droit devant le conseil de préfecture, le contrôleur doit avoir mis le contribuable en demeure d'apporter des justifications, et c'est, en réalité, l'insuffisance de ces justifications ou leur absence qui opère directement ce renversement du fardeau de la preuve.

C'est qu'en effet la déclaration n'a pas pour effet de mettre définitivement la preuve à la charge de l'administration. Celle-ci peut reporter cette charge sur le contribuable en le mettant en demeure de fournir des justifications ou de répondre à une demande d'éclaircissements.

b) *Effet de la demande d'éclaircissements et de justifications.* — Ces deux sortes de formalités n'ont pas une efficacité égale aux mains de l'administration. A la demande d'éclaircissements, le contribuable peut répondre par une simple affirmation ; il n'est pas tenu d'apporter des documents ; si le contribuable répond à cette demande, et cela sera facile, le fardeau de la preuve reste à la charge de l'administration.

La demande de justifications oblige, au contraire, le contribuable à fournir des preuves à l'appui de son affirmation. S'il n'y répond pas, ou s'il y répond d'une manière insuffisante, le fisc est déchargé du fardeau de la preuve, en cas de recours contentieux ; or, nous avons vu dans le chapitre consacré à la procédure de contestation, que la demande de justifications pouvait se produire, non seulement en matière de bénéfices commerciaux et non commerciaux (1), mais aussi en matière d'impôt global, grâce à la possibilité d'envisager les dépenses personnelles de l'intéressé.

Toutefois, il peut arriver que la demande d'éclaircissements elle-même, bien qu'il y ait eu une réponse du contribuable, aboutisse au renversement du fardeau de la preuve. Il suffit que la réponse de l'intéressé puisse être considérée comme insuffisante, comme ce fut le cas dans l'espèce ayant fait l'objet de l'arrêt du Conseil d'Etat en date du 30 juillet 1924 :

« Considérant que le Sieur X..., qui, le 3 mai 1917, pour l'établissement de l'impôt général sur le revenu de la même année 1917, a souscrit une déclaration portant qu'il n'était pas imposable audit impôt à raison de ses revenus de l'année 1916, n'a pas renouvelé sa déclaration en 1918, et a été regardé par l'administration des contributions directes comme ayant maintenu pour 1918 la déclaration qu'il avait faite en 1917 ; que cette administration, faisant état de ce que le nom du sieur X... était inscrit sur divers titres de créances hypothécaires

1. Dans ce dernier cas, en vertu de l'article 12 de la loi du 4 avril 1926.

au porteur, dont les intérêts s'élevaient à 7.850 francs a, lors de l'établissement de l'impôt général sur le revenu de l'année 1918, mis en demeure ledit sieur X... de fournir des explications sur cette source de revenu non déclarée par lui ; que le sieur X... ayant objecté n'avoir été, dans l'espèce, qu'un mandataire verbal, et n'avoir jamais eu les titres en sa possession, et le contrôleur des contributions directes l'ayant invité à apporter la preuve de cette assertion en indiquant les noms des personnes auxquelles il aurait transmis les titres ci-dessus mentionnés, le sieur X... n'a pas fait cette désignation ; que le sieur X... a été, en conséquence, imposé sur un revenu net global de 7.850 francs et, après défalcation des déduction auxquelles il avait droit, eu égard à sa situation, sur un revenu taxable de 260 francs, et que le Conseil de préfecture a maintenu cette imposition.

Considérant que, pour demander l'annulation de cette décision, le sieur X... soutient que c'est à tort qu'il a été imposé sur les revenus de prêts, à l'occasion desquels il a simplement agi comme mandataire dans des actes authentiques, recus par un notaire de N. et dont les grosses sont au porteur ; qu'il ne possède aucun des titres dont s'agit et qu'il n'a jamais reçu d'intérêts ;

Considérant que le sieur X... doit être regardé dans les conditions ci-dessus spécifiées, comme n'ayant pas répondu à la demande d'éclaircissements du contrôleur, au sens de l'article 19 de la loi du 15 juillet 1914... (1). »

On sait qu'il appartient au contribuable de fournir les

1. *Bulletin. Cont. Dir.*, 1925, p. 173.

justifications nécessaires lorsque dans la cédule des traitements et pensions il demande la réduction du salaire ou de la rente déclarée par l'employeur ou le débit rentier.

Le Conseil d'Etat a jugé que la production d'un carnet de compte ne distinguant pas entre les dépenses de l'exploitation et les dépenses personnelles de l'exploitation ne constitue pas une justification suffisante (Cons. d'Etat, 28 mars 1924, n° 76 577). Il a été jugé également que sont insuffisantes les justifications produites par un contribuable qui n'a pu représenter qu'un livre de compte incomplet sur lequel il a, notamment, omis d'inscrire comme recettes la valeur des produits qu'il a prélevés sur ses terres pour son entretien et celui de l'ensemble de sa maison (Cons. d'Etat, 18 décembre 1925; *Bull. Cont. Dir.*, 1926, p. 164).

*c) Effet de l'invitation à présenter des observations.* — Si le contribuable a fourni les justifications demandées et que l'administration ait refusé de les prendre en considération, le fait par le contribuable de ne pas répondre à l'invitation à présenter des observations ne saurait modifier la place du fardeau de la preuve. Ou bien les justifications produites étaient suffisantes, et alors l'administration doit prouver ses propres allégations, ou bien, ce n'était pas le cas, et il appartient au contribuable d'en apporter de meilleures devant le juge.

#### B. — LES MOYENS DE PREUVE.

Le nouveau régime d'impôt direct apporte une profonde modification au contentieux fiscal en ce qui concerne les moyens de preuve.

Dans le contentieux des anciennes contributions directes, les présomptions, la preuve par écrit et l'expertise constituaient les trois seuls modes de preuve admissibles. La preuve par témoins et la descente sur les lieux restent prohibées pour cette raison qu'elles n'étaient pas recevables devant le conseil de préfecture.

Dans le contentieux des nouveaux impôts, d'abord, en ce qui concerne les présomptions, il y en a une qui ne peut pas être employée, c'est l'argument tiré de la comparaison avec les autres côtes individuelles d'impôt. Déjà, la jurisprudence avait écarté cet argument pour les anciennes contributions directes à partir du moment où elles étaient devenues des impôts de quotité. Elle a fait application de cette idée aux nouveaux impôts. Voici ce que dit un arrêt du Conseil d'Etat en date du 11 avril 1924 (1).

« Considérant que le sieur X... quine conteste pas les bases de son imposition pour l'année 1920, fixées d'après le forfait prévu par l'article 17 § 1<sup>er</sup> de la loi du 31 juillet 1917 modifié par l'article 2 de la loi du 25 juin 1920, et qui, d'autre part, n'apporte aucune justification de nature à établir que le bénéfice réel de son exploitation en 1919 n'a pas atteint le chiffre pris pour base de sa taxation, se borne à soutenir que l'adite imposition est hors de proportion avec celles de même nature qui frappent, dans la commune, les exploitations similaires.

Considérant que l'impôt sur les bénéfices agricoles

1. *Bulletin Cont. Dir.*, 1924, p. 616.

étant un impôt de quotité, le sieur X... ne saurait se prévaloir, par comparaison, de la proportion qui existerait entre les impositions établies au nom d'autres contribuables de la commune et l'importance de leurs exploitations, pour réclamer une réduction de sa contribution ; que, dès lors, c'est à bon droit que le conseil de préfecture a rejeté la demande du sieur X... »

Mais ils s'ajoute aujourd'hui une raison nouvelle à cette jurisprudence, c'est celle que l'on peut tirer de la règle du secret de l'impôt. Le contribuable ne peut pas invoquer à l'appui de sa réclamation les cotisations dont sont affectés d'autres redevables, parce que ce serait par là porter atteinte au principe de la non publicité de l'impôt.

Il convient d'observer, d'autre part, que la règle du secret professionnel limite l'étendue de la preuve par écrit s'agissant de la cédule non commerciale. D'abord, la production de leurs livres de recettes ne peut pas être exigée que des redevables assujettis par les règlements à la tenue d'une comptabilité.

Il faut observer que l'obligation de tenir une comptabilité et de la communiquer aux représentants de l'administration incombe, d'une manière générale, aux titulaires de charges et offices, et c'est là encore un trait par lequel ils s'apparentent au point de vue fiscal aux contribuables classés à la cédule commerciale. Mais, en ce qui concerne les officiers ministériels, le droit de communication est limité à la comptabilité-étude, et ne s'étend pas aux écritures relatives aux dépôts des clients.

Enfin, dans la cédula agricole, la consécration du forfait a pour conséquence de rendre irrecevable toute preuve tendant à établir le revenu net du redevable, de la part de l'administration, lorsque le forfait n'a pas été écarté à la requête de l'intéressé. Mais, en sens inverse, il n'y a plus guère depuis la loi du 13 juillet 1926, d'autre forfait cédulaire qui puisse être invoqué par le contribuable (1) au cours de la taxation à l'impôt global, si ce n'est le forfait agricole.

L'article 13 de la loi du 13 juillet 1925, tout en maintenant le même principe, prévoit que, lorsque des propriétés bâties seront louées ou affermées pour un prix supérieur, compte tenu des diverses charges, au revenu net servant de base à la contribution foncière, « le contrôleur pourra, à charge par lui d'en apporter la justification, substituer le montant du revenu réel au revenu net imposable ».

Enfin, en ce qui concerne l'expertise, les règles applicables en matière de contributions directes sont contenues dans l'article 16 de la loi du 17 juillet 1895, touchant le mode de nomination et le nombre des experts, et dans l'arrêté du 24 floréal an VIII, la loi du 21 avril 1832 et l'article II de la loi du 22 juillet 1889 pour ce qui est des formes de l'expertise.

La question s'est posée de savoir si ces règles étaient

1. En vertu de l'article 10 de la loi du 13 juillet 1914 modifié par l'article 50 de la loi du 31 juillet 1917 qui donnait au contribuable la faculté, en ce qui concerne les revenus soumis à un impôt spécial établi par voie de rôles, de les évaluer d'après les règles fixées pour l'assiette de cet impôt spécial, notamment au cas où il était prévu un forfait.

applicables aux impôts sur les revenus comme aux anciennes contributions directes. L'administration avait tout d'abord tenté de soutenir, en matière d'impôt sur les bénéfices commerciaux, que nonobstant une demande formelle du contribuable, le conseil de préfecture pouvait valablement statuer sans ordonner l'expertise, lorsqu'on avait toutes les raisons de penser qu'en l'absence de comptabilité, le réclamant serait dans l'impossibilité d'apporter, au cours de l'expertise, la moindre justification de son bénéfice. C'était refuser aux nouveaux impôts l'extension du principe contenu dans les textes susvisés, et en vertu duquel l'expertise ne peut être refusée au contribuable qui la demande, soit dans sa réclamation, soit dans ses observations après le dépôt du dossier à la préfecture ou à la sous-préfecture (1).

Le Conseil d'Etat a écarté cette prétention, notamment dans deux arrêts du 12 mai 1922 et du 14 décembre 1923. Il a considéré que du moment que les lois du 15 juillet 1914, article 22, et du 31 juillet 1917, article 51, con-

1. Lorsque le contribuable a adressé sa réclamation à la préfecture ou à la sous-préfecture, le préfet ou le sous-préfet la renvoie au Directeur des contributions directes du département qui la communique au contrôleur. Celui-ci formule son avis et retourne le dossier au directeur. Ou bien ce dernier estime que la réclamation doit être accueillie et alors il prononce lui-même le dégrèvement ; ou bien, dans le cas contraire, il dépose le dossier à la sous-préfecture. Cette formalité du dépôt est très importante ; elle est obligatoire à peine de nullité. En même temps qu'il procède à ce dépôt, le directeur doit le notifier au réclamant, par une lettre dans laquelle il lui fait connaître le sens de ses conclusions, et il l'informe qu'il a un délai de dix jours pour prendre connaissance du dossier, fournir ses observations et indiquer s'il entend recourir à l'expertise.

enaient la disposition ainsi conçue : « les réclamations relatives (aux impôts sur le revenu et les revenus) sont présentées, instruites et jugées comme en matière de contributions directes », les articles 29 de la loi du 21 avril 1832 et 16 de la loi du 17 juillet 1895, relatifs aux expertises, étaient applicables à ces réclamations.

D'après ces textes « toute expertise demandée par un contribuable... est faite par trois experts », ce qui revient à dire que l'expertise est de droit, dès qu'elle est demandée ; par suite, même si elle semble inutile, si, par exemple, le contribuable a été taxé d'office parce qu'il n'était pas en mesure de produire des pièces comptables suffisantes, cette circonstance ne peut pas faire écarter cette mesure d'instruction (Conseil d'Etat, 14 décembre 1923).

D'autre part, d'après les lois précitées et spécialement l'article 16 de la loi de 1895, le conseil de préfecture peut ordonner d'office l'expertise. En ce qui concerne les nouveaux impôts, aucune disposition n'est incompatible avec ce pouvoir accordé à la juridiction fiscale. L'administration avait contesté devant le Conseil d'Etat, la régularité d'une décision d'un conseil de préfecture ordonnant d'office une expertise en matière d'impôt général sur le revenu ; le ministre se basait sur ce que, d'après les lois relatives à l'impôt général, les contribuables sont tenus de fournir tous les éclaircissements utiles au contrôleur lui-même, et qu'ainsi, sur ce point, une expertise paraissait inutile (1). Le Conseil d'Etat,

1. Allix et Lecerclé *op. cit.*, t. II, p. 300.

a également écarté cette manière de voir. Arrêt du 10 novembre 1922. Lebon, page 813.

On sait que l'expertise en matière de contributions directes est confiée à trois experts, l'un nommé par le conseil de préfecture, les deux autres par chacune des parties. Pour les formes et les opérations de l'expertise, nous renvoyons le lecteur aux ouvrages qui traitent du contentieux des contributions directes et de l'expertise en particulier, car, pour les nouveaux impôts, il n'y a rien de changé à cet égard (1).

Rappelons en outre que, hormis l'expertise, le conseil de préfecture, lorsqu'il s'estime insuffisamment renseigné, peut également ordonner une contre vérification, qui est effectuée par un inspecteur ou un contrôleur autre que celui qui a participé à la première instruction. Cette contre vérification est effectuée en présence du réclamant ou de son mandataire, et procès-verbal en est dressé par l'agent des contributions directes qui y procède.

#### § 4. — Condition de forme et de fond de la décision juridictionnelle et les recours qu'elle comporte.

##### A. — CONDITIONS DE FORME

Il y a un certain nombre de conditions de forme dont l'observation s'impose tant à l'administration qu'au con-

1. Voir notamment : G. Lenotte, *Des expertises devant le conseil de préfecture*, 1903 ; Louis Mallard, *Traité complet de l'expertise judiciaire*, p. 220, 229. Paris, Jurisclasseurs, 1927.

seil de préfecture, depuis le dépôt des réclamations jusqu'à et y compris l'exécution de l'arrêté, et qui ont pour but, tout en permettant de conserver une procédure simple et rapide, de donner au réclamant toute garantie pour la défense de ses prétentions.

Les nouveaux impôts directs n'ont pas, en fait, entraîné de modifications sérieuses dans cette partie de la procédure contentieuse, en ce qui concerne les dites conditions de forme. Il nous suffira de présenter les quelques observations que voici :

a) Aucours de l'instruction, le contrôleur n'est pas tenu de communiquer les éléments ayant servi au calcul des bases de cotisation.

Le 2 janvier 1924, M. Morand, sénateur, avait posé au ministre des Finances une question écrite (n° 6116) à ce sujet. Il lui fut répondu de la manière suivante : (1)

L'article 19, § 2 de la loi du 13 juillet 1914 prévoit formellement, à titre de sanction de la taxation d'office, l'obligation pour le contribuable qui entend obtenir la décharge ou une réduction de son imposition d'apporter toutes les justifications de nature à faire la preuve du chiffre exact de son revenu.

Il s'ensuit qu'en cas de contestation devant la juridiction contentieuse, c'est au contribuable taxé d'office, et à lui seul, qu'il appartient de fournir à l'appui de sa demande toutes les indications utiles sur la consistance de ses revenus de sources diverses et que, sous peine de modifier la situation des parties en présence, telle

1. J. O., 27. 2. 1924, Débats, Sénat, p. 177.

qu'elle a été réglée par la loi, le réclamant ne saurait exiger du contrôleur la production des éléments ayant servi de base à l'imposition. »

Il importe de remarquer que l'administration est appelée à se comporter au cours de l'instance plutôt comme un collaborateur de la justice que comme un plaideur proprement dit. Ainsi la loi et les règlements lui prescrivent d'avertir le réclamant des démarches qu'il doit faire et du délai qui lui est imparti, à cet effet, pour saisir le tribunal de ses moyens de défense.

Ainsi, si le directeur des contributions directes, auquel a été communiquée la réclamation, après son dépôt, propose, soit de rejeter la réclamation, soit de ne l'accueillir qu'en partie, il envoie le dossier, pour dépôt, au chef-lieu de l'arrondissement (préfecture ou sous-préfecture) dont dépend la commune du lieu de l'imposition contestée. (Loi du 21 avril 1832 art. 29, arr. C. 31 juillet 1867, n° 1914).

Cet envoi est accompagné d'une lettre. En même temps, il notifie au réclamant le dépôt du dossier par une lettre d'avis. Cette lettre doit énoncer les motifs sur lesquels sont fondées les conclusions du directeur.

Dans cette même lettre, le réclamant est avisé qu'un délai de dix jours lui est accordé pour prendre connaissance du dossier, fournir des observations, s'il le juge à propos, et pour déclarer s'il entend recourir à l'expertise. Mention y est faite des droits et obligations qui lui appartiennent à cet égard, ainsi que des dispositions légales relatives au paiement des frais d'expertise. Enfin le pétitionnaire y est invité à faire connaître s'il désire

présenter des observations orales devant le conseil de préfecture. (Lois du 22 juillet 1889, art. 41, du 17 juillet 1895, art. 16, Circ. du 9 août 1895, n° 882).

Lorsque la demande est reconnue fondée en totalité ou en partie, et que le rejet en est proposé pour défaut de timbre ou de signature, la lettre portant avis du dépôt doit mettre l'intéressé en demeure de régulariser sa réclamation et lui fournir, à cet effet, toutes les indications nécessaires (1).

Si l'administration ne s'est pas conformée à ces prescriptions, l'arrêté du conseil de préfecture qui a passé outre à cette irrégularité doit être annulé ainsi que l'a décidé le Conseil d'Etat le 8 juin 1923 (2).

« Considérant d'une part, qu'aux termes de l'article 29 de la loi du 21 avril 1832, lorsque le directeur des contributions directes émet un avis contraire à la réclamation d'un contribuable, il doit exprimer le motif de son opinion, transmettre le dossier à la sous-préfecture et inviter le réclamant à en prendre connaissance et à présenter de nouvelles observations ;

Considérant, d'autre part, qu'une demande présentée à tort sur papier libre peut être valablement reproduite sur timbre jusqu'à la décision du conseil de préfecture ;

Considérant que, dans la lettre d'avis adressée au sieur X..., le directeur a indiqué que la réclamation aurait dû être présentée sur papier timbré, et a spécifié que ce vice de forme pouvait être couvert pendant les dix jours du dépôt du dossier ; que dans ces circonstances, le

1. Instruction du 10 janvier 1916, art. 131 et 132.

2. *Bull. Contr. Dir.*, 1923, p. 470.

requérant a été induit en erreur sur les conditions de délai dans lesquelles il était en droit de régulariser sa demande ; que, par suite, la formalité prescrite par l'article 29 précité de la loi du 21 avril 1832 n'a pas été régulièrement accomplie et que, dès lors, l'arrêté attaqué doit être annulé pour ce motif » (1).

Quant au conseil de préfecture lui-même, il doit quand il s'agit des nouveaux impôts, pour observer la règle du secret de l'impôt, statuer en séance non publique, sinon son arrêté peut être annulé, ainsi qu'il résulte d'un arrêt du Conseil d'Etat en date du 8 janvier 1925 (2) ;

« Considérant qu'aux termes de l'article 22 de la loi du 22 juillet 1914, les réclamations en matière d'impôt général sur le revenu sont jugées, et les décisions prononcées, en séance non publique ; que, d'après les mentions imprimées qui figurent sur la minute des arrêtés attaqués, et qui ont été reproduites sur les ampliations de ces arrêtés, telles qu'elles ont été notifiées à la dame veuve X... le conseil de préfecture a statué sur les réclamations de ce contribuable en séance publique ;

« Considérant que les mentions portées, même par erreur, sur les minutes des arrêtés des conseils de préfecture, font foi jusqu'à inscription de faux ; que dès lors les arrêtés attaqués sont entachés d'un vice de forme et que la requérante est fondée à en demander l'annulation ».

En vertu du même principe de la non publicité de l'impôt, au cours de l'instruction, l'administration ne

1. *Bull. Contr. Dir.*, 1923, p. 470.

2. *Bull. Contr. Dir.*, 1923, p. 739.

doit pas, contrairement à la règle posée pour les anciennes contributions directes, se procurer l'avis du maire et des répartiteurs.

De même pour l'exécution de l'arrêté du conseil de préfecture, l'administration qui est chargée d'en opérer la notification doit correspondre directement avec l'intéressé au lieu de passer comme autrefois par l'intermédiaire du maire (1). Cette notification ne peut faire courir les délais d'appel, ni les délais d'opposition si elle ne contient pas les mentions prévues par la loi et qui ont encore pour but d'informer le réclamant de ce qu'il a à faire pour assurer sa défense. Ainsi, en a décidé le Conseil d'Etat dans son arrêt du 1<sup>er</sup> août 1924 (2) :

« Considérant qu'aux termes de l'article 57 de la loi du 22 juillet 1889, les arrêtés des conseils de préfecture lorsqu'ils ont été rendus par défaut, ne peuvent être attaqués devant le Conseil d'Etat qu'à dater de l'expiration du délai d'opposition.

« Mais considérant que si l'opposition doit être formée dans le délai d'un mois à dater de la notification de l'arrêté, il résulte de l'article 52 de la loi précitée que l'acte de notification doit indiquer à la partie qu'après l'expiration du dit délai, elle sera déchue de son droit;

« Considérant que l'acte par lequel l'arrêté du 30 septembre 1921 a été notifié à la Compagnie des chemins de fer du Midi ne contenait pas la mention exigée par la loi;

« Qu'ainsi le délai d'un mois n'a pu courir à l'encontre de la compagnie requérante ;

1. Instruction du 10 janvier 1916, art. 229.

2. *Bull. Contr. Dir.*, 1925, p. 234.

« Considérant qu'il résulte de ce qui précède que l'arrêté attaqué est encore susceptible d'opposition ;

« Que dès lors la Compagnie des chemins de fer du Midi n'est pas recevable à déférer cet arrêté au Conseil d'Etat par voie d'appel » (Rejet).

#### B. — CONDITIONS DE FONDS.

Signalons simplement celle-ci : l'arrêté du Conseil de préfecture doit statuer sur la réclamation qui lui est présentée, et, d'autre part, ne pas outrepasser les conclusions du requérant :

Ainsi, le Conseil d'Etat a rendu un arrêt en date du 22 juillet 1922, duquel il ressort, lit-on dans le *Bulletin des contributions directes et du cadastre* (1), que :

« Lorsqu'un conseil de préfecture est saisi de réclamations tendant à la fois à la réduction d'une cotisation, à un sursis de paiement et à l'annulation d'une contrainte décernée pour le recouvrement de ladite cotisation, son arrêté est irrégulier s'il se borne à rejeter les demandes en sursis de paiement et en annulation de contrainte, car il lui appartenait, soit de se prononcer sur la demande de dégrèvement portée devant lui, soit de surseoir à statuer sur ce point, sauf à indiquer dans sa décision les motifs de cet ajournement ».

De même, par un arrêt du 26 décembre 1924, le Conseil d'Etat a rappelé la règle *non ultra petita*.

« Un greffier, lit-on dans le *Bulletin des Contributions*

1. *Bull. Cont. Dir.*, 1923, p. 273.

*Directes et du cadastre* (1) reconnu non imposable du fait que la somme devant servir de base à l'impôt sur les traitements et salaires dont il serait passible est inférieure au minimum exempté par la loi, ne peut obtenir la décharge de l'imposition établie à son nom, lorsque dans sa demande, il s'est borné à solliciter une réduction de ladite imposition ».

D'autre part, le conseil de préfecture doit liquider et attribuer les frais de l'instance dans la décision qui statue sur le litige.

D'ailleurs, les seuls dépens que comportent les instances en matière de contributions directes sont les frais de timbre de la réclamation, les frais de timbre et d'enregistrement du mandat, et les frais d'expertise. Les frais de timbre de la réclamation sont remboursables dès lors que le contribuable obtient satisfaction complète ou partielle. Les frais de timbre et d'enregistrement du mandat sont restitués dans les mêmes conditions et sous les mêmes réserves ; toutefois quand le mandat s'applique non seulement à l'instance devant le conseil de préfecture mais aussi à l'instance éventuelle devant le Conseil d'Etat, les frais de timbre du mandat ne sont remboursables que si le réclamant a obtenu complète satisfaction devant le conseil de préfecture ; par contre les frais d'enregistrement du mandat sont toujours remboursés au contribuable qui obtient totalement ou particulièrement gain de cause devant le conseil de préfecture, par le motif que les mandats pro-

1. 1925, p. 303.

duits devant le Conseil d'Etat ne sont pas soumis aux droits d'enregistrement.

Quant aux frais d'expertise, ils sont taxés par le président du conseil de préfecture et attribués par le Conseil dans l'arrêté qui statue sur le fond. Ces frais sont supportés par la partie qui succombe. Dans le cas où le contribuable et l'administration succombent dans leurs prétentions, le conseil de préfecture peut compenser les frais en tout ou en partie.

Il peut être fait enfin, touchant la décision du conseil de préfecture, une dernière observation qui intéresse davantage le fond du droit que la procédure. Nous voulons faire allusion par là à la question de savoir si le conseil de préfecture peut condamner l'administration à payer des intérêts au contribuable, lorsqu'un dégrèvement a été ordonné en faveur de celui-ci.

Il résulte de l'article 1153 du Code civil que les intérêts des obligations qui se bornent au paiement d'une certaine somme d'argent sont dus en l'absence de toute convention, à partir de la sommation adressée au débiteur ou de la demande en justice formée contre lui. Par application de ce principe il semble que le conseil de préfecture devrait allouer au redevable, outre le montant du dégrèvement prononcé en sa faveur, les intérêts de cette somme à dater du jour de l'enregistrement de sa requête à la préfecture ou à la sous-préfecture. Mais suivant un arrêt en date du 3 novembre 1926, il semble que le Conseil d'Etat tende à exclure tout droit aux intérêts des sommes restituables, en matière d'impôt induement perçu.

« Sur les conclusions du sieur et de la dame X..., lit-on dans cet arrêt, tendant à obtenir le paiement d'intérêts sur les sommes dont ils obtiennent décharge :

« Considérant qu'aucune disposition législative ne donne aux contribuables qui bénéficient d'un dégrèvement en matière d'impôt, le droit de réclamer les intérêts des sommes dont ils obtiennent décharge... » (1).

C. — VOIES DE RECOURS CONTRE LES ARRÊTÉS  
DES CONSEILS DE PRÉFECTURE

Sur ce point, les nouveaux impôts directs ne comportent aucune dérogation au régime existant ; l'opposition contre les arrêtés rendus par défaut, l'appel contre les arrêtés rendus contradictoirement, statuant au fond ou interlocutoires, sont toujours possibles aux mêmes conditions que par le passé. Nous renvoyons sur ce point comme sur tout autre n'ayant pas fait ci-dessus l'objet d'une observation particulière à l'instruction du 10 janvier 1916 qui a codifié la procédure contentieuse en vigueur pour les contributions directes sous le régime des « quatres vieilles ».

1. Sirey. 1927.3.47. Note de M. le professeur F. Geny.

## CHAPITRE IV

### CONTENTIEUX DU RECOUVREMENT

#### § 1. — Notions générales.

Dans cette matière du recouvrement il faut également commencer par faire une distinction entre les demandes gracieuses et les demandes contentieuses.

Nous ne devons nous attacher qu'aux demandes contentieuses. Éliminons donc, parmi toutes les demandes qui peuvent émaner du contribuable, celles qui n'affectent pas la forme contentieuse et dont la réponse émane de l'administration active.

Ainsi, le pouvoir de statuer sur les demandes en remise des amendes, majorations et droits en sus appartient au ministre. La majoration de 10 % pour retard dans le paiement est la seule qui intéresse le recouvrement. Le décret du 9 septembre 1923 délègue ce pouvoir au directeur général des contributions directes, après délibération du conseil d'administration, lorsque les pénalités qui font l'objet de la demande sont inférieures à 20.000 francs.

Le ministre des finances statue dans tous les autres cas, lorsqu'il y a désaccord entre le directeur général et le conseil d'administration.

Cette demande en remise de pénalités pour retard est donc gracieuse et ne saurait nous arrêter.

De même, les demandes que peuvent adresser les contribuables à l'effet d'obtenir des délais de paiement n'ont aucun caractère contentieux. L'administration prêche d'ailleurs la modération aux agents du recouvrement, qui s'efforcent de procéder, autant que possible, au recouvrement de l'impôt sans recourir aux mesures d'exécution. Ces demandes ne sont donc que des suppliques, sollicitant de l'administration des délais de faveur, mesure purement gracieuse.

La question est plus délicate de savoir si les demandes de sursis au recouvrement doivent être considérées comme gracieuses ou contentieuses.

Nul n'a le droit de surseoir au recouvrement des impôts directs ni aux poursuites ordonnées. Dans le cas de pertes extraordinaires, affectant la totalité du territoire d'une commune, le préfet peut, dans le but d'éviter des difficultés aux particuliers lésés et au percepteur lui-même, inviter ce dernier à s'abstenir de poursuivre. Mais il ne s'agit que d'une invitation et non d'un ordre. Il n'appartient qu'aux autorités préposées au jugement des réclamations d'arrêter l'action des agents du Trésor en détruisant ou en suspendant la force exécutoire du rôle.

L'article 17, § 7 de la loi du 13 juillet 1903 dispose :

« Lorsqu'une réclamation n'aura pas été jugée dans les six mois qui suivront sa présentation, le contribuable aura la faculté, dans la limite des dégrèvements » sollicités par lui, de différer le paiement des termes qui

viendront à échoir sur la contribution contestée, à la condition d'avoir préalablement, dans sa demande, manifesté cette intention et fixé le montant ou les bases du dégrèvement auquel il prétend ».

Ce sursis est-il accordé par une décision gracieuse, ou est-il le résultat d'un recours contentieux, de ce qu'on appelle un référé administratif ? Quoiqu'il en soit de la réponse à apporter à cette question, nous devons observer ici que ce sursis de paiement ne s'applique pas aux impôts sur le revenu.

Une réponse du ministre des finances à une question écrite en a ainsi décidé en ce qui touche l'impôt général sur le revenu.

Nous en rapportons le texte :

M. Ernest Lamy, député, demande à M. le ministre des finances si celui qui a saisi les tribunaux administratifs d'une réclamation portants sur l'impôt sur le revenu dont il est frappé, peut être contraint de payer intégralement le montant de son imposition avant toute décision, alors même qu'il s'est réservé le droit de surseoir au paiement, en conformité de l'article 6 *in fine* de la loi du 12 décembre 1922.

*Réponse.* — Les dispositions applicables sont celles de la loi du 13 juillet 1903 (art. 17, § 7) en vertu desquelles la faculté de sursis est doublement limitée.

1<sup>o</sup> Au montant du dégrèvement sollicité.

2<sup>o</sup> Aux termes qui viennent à échoir six mois après le dépôt d'une réclamation non jugée.

Les rôles de l'impôt sur le revenu ne peuvent être

établis qu'après un examen des déclarations produites par les contribuables dans le courants des trois premiers mois de l'année, et ne sont généralement mis en recouvrement qu'à partir du mois d'octobre. Il en résulte que les cotisations sont le plus souvent exigibles par tiers de mois en mois (Loi du 31 déc. 1918, art. 13) ; dès lors, la deuxième condition ci-dessus ne se trouve pas remplie, et en l'absence de dispositions législatives particulières, le principe en vertu duquel les réclamations ne sont pas suspensives de paiement, s'applique sans restrictions en matière d'impôt général sur le revenu » (*J.O.* du 20 août 1920, p. 12.271, 3<sup>e</sup> col.

Un arrêt du Conseil d'Etat du 10 mars 1923, basé sur les mêmes raisons, a réformé un arrêt d'un conseil de préfecture qui avait accordé ce sursis. Le considérant le plus catégorique est ainsi conçu : « Considérant au surplus que, d'après l'article 13, § 2 de la loi du 31 décembre 1918, pour les contributions dont les rôles sont publiés après le 31 octobre et qui peuvent être acquittées en trois fois par termes mensuels égaux, le premier versement doit être effectué avant la fin du mois suivant celui de la publication ; que par suite, le rôle de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux auquel le sieur X... avait été assujéti pour l'année 1920, ayant été publié le 6 mars 1920, les impositions de ce dernier étaient, par application dudit article 13, § 2 intégralement échues au plus tard le 30 juin 1921, c'est-à-dire moins de six mois après la présentation de la récla-

mation primitive ; qu'ainsi le sieur X... n'était pas en droit de bénéficier du sursis prévu par la loi du 13 juillet 1903 ;

« Considérant que de ce qui précède, il résulte que c'est à tort que le conseil de préfecture statuant sur les oppositions du sieur X... reprises par la dame X... a ordonné la suspension des poursuites engagées contre le sieur X... et que la ministre des finances est fondé à demander l'annulation de l'arrêté attaqué. »

L'impôt général sur le revenu ne saurait donc faire l'objet d'une demande en sursis de paiement. Il nous est facile de voir qu'il en est de même pour les impôts cédulaires, puisqu'aucun texte légal n'a prévu le sursis, pour eux non plus.

Ces diverses demandes étant écartées comme non contentieuses, notre champ d'investigation se trouve réduit. Restent en effet à examiner toutes les demandes et contestations qui se présentent généralement sous la forme d'oppositions aux poursuites et qui sont susceptibles d'être portées devant un juge. Tantôt elles sont fondées sur l'illégalité de l'imposition ou l'irrégularité du titre exécutoire, tantôt sur la validité des actes de poursuites administratives ou judiciaires. Ces oppositions étant fondées par conséquent tantôt sur un vice affectant une décision administrative, savoir, le rôle, tantôt sur l'irrégularité des actes de poursuites et dans ce dernier cas, tantôt sur l'inobservation des règles administratives qui régissent seules la première phase des poursuites, tantôt sur l'inobservation des

prescriptions du code de procédure civile pour la phase judiciaire des poursuites, il n'était pas possible de confier le contentieux du recouvrement de l'impôt à une seule juridiction administrative ou civile. En vertu du principe de la séparation des pouvoirs, il fallait nécessairement faire un partage entre ces deux juridictions. Il nous faut donc étudier la répartition des compétences entre les tribunaux administratifs et les tribunaux ordinaires.

Un arrêt de la Cour de cassation du 2 décembre 1924 (1) décide que, en matière d'impôts directs, s'il appartient aux tribunaux d'apprécier si les actes de poursuites ou d'exécution judiciaire sont réguliers en la forme et susceptibles de produire leurs effets légaux, ils sont incompétents pour statuer sur l'existence ou la quotité de la dette du contribuable, ainsi que sur la datte d'exigibilité ; la connaissance de ces litiges est réservée par la loi à la juridiction administrative, seule compétente, dès lors, pour décider si la réclamation doit avoir pour effet de suspendre à l'égard du réclamant l'exécution du rôle (2).

Le juge de référés ne saurait donc ordonner la discontinuation des poursuites engagées à défaut de paiement des droits réclamés, quel que soit le motif sur lequel le contribuable fonde son opposition à la contrainte et au commandement qui lui ont été signifiés.

1. *Bull. des Contr. Directes*, 1925, p. 514.

2. Conseil d'Etat, 3 décembre 1926, Sirey 1927, 3, p. 15  
cassation, requête, 15 février. Sirey, 1927, 1, p. 167.

## § 2. — Contentieux administratif proprement dit.

Nous devons examiner, à propos du contentieux du recouvrement, les litiges nés à propos de l'exigibilité des impôts, à propos de la validité des poursuites administratives et, enfin, à propos de « tout ce qui touche au règlement de comptes entre le percepteur et le contribuable ».

Quant à l'exigibilité des impôts, rien de nouveau n'a été apporté par la récente législation fiscale. Nous ne nous y arrêterons pas.

Les poursuites administratives n'ayant pas été modifiées, nous ne parlerons pas davantage du contentieux qu'elles peuvent soulever. Nous examinerons par contre « les règlements de comptes » entre le contribuable et le percepteur.

Les nouveaux impôts directs exigent, en effet, du contribuable, des paiements considérables, demandés souvent à des particuliers qui, bien que leurs revenus soient copieux et lourdement imposés, n'ont pas à leur disposition immédiate de grosses sommes d'argent liquide.

Le recouvrement en est donc difficile et les agents de perceptions sont obligés d'accorder souvent des facilités aux contribuables de bonne volonté qui ne demandent qu'à payer, mais qui ont besoin pour le faire de certains délais. D'autre part, le recouvrement se complique du fait des nouveaux procédés introduits par les lois

nouvelles pour le paiement des impôts : mandat contribution, chèque barré, virement en banque, chèques postaux, autant d'opérations que l'ancienne législation fiscale ne connaissait pas.

Il est évident que si le contribuable peut considérer ces procédés comme des moyens plus commodes d'acquitter ses impôts, les agents de perception, au contraire, n'y trouvent qu'une source nouvelle de complications et leur « règlement de compte » n'en peut être que plus délicat.

L'arrêt du Conseil d'Etat « de Béarn » du 7 avril 1922 (1) nous donne sur ce point des éclaircissements désirables.

Cet arrêt établit que les contestations relatives aux paiements faits par les contribuables, aux quittances délivrées par les percepteurs, à l'imputation des paiements sur telle ou telle cote plutôt que sur telle autre, et, en général, à tout ce qui touche au règlement des comptes entre le percepteur et le contribuable, sont de la compétence de la juridiction administrative ».

Et nous citerons ici quelques-uns de ses considérants qui éclairent nettement le point qui nous occupe :

« Mais considérant que, s'il appartient à l'autorité judiciaire d'apprécier la régularité et la validité des actes ayant le caractère de poursuites judiciaires, elle doit renvoyer à la juridiction compétente la connaissance des questions préjudicielles qui pourraient s'élever soit sur la taxe elle-même, soit sur les actes administratifs intervenus à l'occasion de sa perception ;

1. *Bul. des contr. Dir.*, 1923, p. 217.

Considérant que les contestations relatives aux paiements faits par les contribuables aux quittances délivrées par les percepteurs, à l'imputation des paiements sur telle ou telle cote plutôt que sur telle autre, et en général à tout ce qui touche au règlement des comptes entre le percepteur et le contribuable sont de la compétence de la juridiction administrative... »

### § 3. — Contentieux judiciaire proprement dit

C'est là un domaine dans lequel les nouveaux impôts n'ont apporté aucun changement, et c'est pourquoi nous devons nous contenter de renvoyer le lecteur aux ouvrages qui fournissent l'exposé de cette matière pour les anciennes contributions directes et notamment au livre de A. Belot, *Jurisprudence et compétence de l'autorité judiciaire en matière contentieuse de contributions directes* Paris, 1897 (1).

1. Voir Cour de Cassation, chambre civile, 1<sup>er</sup> mars 1927. *Dalloz Hebdomadaire*, 1927, p. 207.

« Les termes et conditions des commandements qui, en matière de contributions directes et taxes assimilées sont notifiés par la poste en exécution de l'article 49 de la loi de 25 février 1901, doivent être conformes au modèle annexé au décret du 24 avril 1902 modifié par le décret du 29 juillet 1912. et porter notamment à peine en nullité le timbre à date du bureau de distribution, fixant le point de départ du délai de trois jours qui précède la contrainte. »

## CHAPITRE V

### LA PROCEDURE DE CONTESTATION ET LE CONTENTIEUX FISCAL A L'ETRANGER

#### 1<sup>o</sup> ANGLETERRE

En Angleterre, le simple examen des textes de lois ne peut donner qu'une notion très superficielle des institutions existantes. Les règles coutumières et la pratique parlementaire, judiciaire ou administrative, donnent au droit anglais un caractère que bien souvent la loi écrite ne laisse même pas soupçonner. Ainsi, au cours de l'application des lois sur l'income tax, s'est élevé à côté de la loi écrite, appelée income tax law, un ensemble de règles coutumières basées sur la pratique administrative, et que l'on nomme communément « income tax practice » ou pratique de l'income tax (1). Il en est ainsi tout particulièrement des organismes administratifs qui pourvoient à l'assiette, au recouvrement et au contentieux de l'impôt.

En vertu des textes actuellement en vigueur, et qui datent pour l'essentiel du milieu du siècle dernier, l'income tax devrait être perçue par des commissaires

1. *L'impôt sur le revenu en Angleterre*, par Albéric Limpens. Bruxelles, 1923.

locaux, non rémunérés, qui avec l'aide d'autres fonctionnaires locaux dont ils sont les chefs hiérarchiques, devraient faire la taxation, décider des appels, faire connaître au Trésor le montant de l'impôt qui lui revient, et assurer la recette, par l'intermédiaire de receveurs qu'ils nommeraient et dont ils contrôlèrent la gestion.

Conformément à la loi, il y a toujours dans chaque circonscription administrative, sept citoyens, choisis parmi les personnes fortunées, qui exercent les fonctions de commissaires généraux pour l'income tax. Ils sont désignés par les commissaires de la Land Tax, rouage emprunté à l'organisation fiscale antérieure, qui sont eux-mêmes nommés parmi les propriétaires fonciers, par un vote du Parlement. En fait, le corps des commissaires généraux se recrute presque exclusivement par cooptation.

Ces personnages désignent des commissaires adjoints, citoyens moins fortunés, qui sont en principe spécialisés dans la taxation des bénéfices commerciaux. Ils choisissent aussi un secrétaire, généralement un solicitor (avoué). Enfin, ils nomment des répartiteurs, chargés de distribuer les formules de déclaration aux contribuables et de vérifier les déclarations effectuées. Seuls les agents qui opèrent la recette de l'impôt dans la circonscription touchent une rémunération. Ils sont appointés d'ailleurs par l'administration locale exclusivement.

Le Trésor est représenté uniquement par le contrôleur, qui ne fait en principe que défendre les intérêts de l'Etat devant les commissaires généraux, lesquels cons-

tituent la juridiction de première instance pour connaître des appels soit du contribuable, soit du fisc. Toutefois le contrôleur peut taxer d'office le contribuable qui n'a pas fait de déclaration. En fait, c'est le contrôleur, lequel porte aujourd'hui le nom d'inspecteur des contributions, qui assume la tâche essentielle dans la perception de l'impôt. Les répartiteurs et les commissaires adjoints ne remplissent effectivement leurs fonctions que dans de rares circonscriptions. Le rôle des répartiteurs se borne à la distribution des formules. La taxation elle-même est faite par le contrôleur. Les répartiteurs et les commissaires adjoints se contentent de signer le certificat de taxation préparé par le représentant du fisc. C'est à l'inspecteur des contributions que le contribuable s'adresse lorsqu'il a besoin d'éclaircissements. C'est aussi ce fonctionnaire qui recueille les renseignements nécessaires pour déterminer la charge qui incombe à chacun. La procédure de contestation et de conciliation se déroule donc, en fait, presque exclusivement entre le contribuable et le représentant du fisc.

Si le contribuable décide de faire appel, et si à cet effet il adresse une requête aux commissaires généraux, l'inspecteur des contributions se met aussitôt en rapport avec l'appelant et tâche d'arriver à un accord. D'ailleurs, dès qu'ils ont reçu l'appel, les commissaires généraux transmettent aux répartiteurs une copie des certificats approuvés, pour être mise à la disposition des intéressés. Ainsi le réclamant est en mesure de discuter directement avec le fisc les bases de son imposition, en attendant que l'affaire soit appelée à

l'audience des commissaires généraux. La plupart du temps l'accord se réalise et l'affaire est retirée. S'il n'a pu en être ainsi, le litige est soumis aux commissaires généraux, mais au sein même de cette juridiction, le contrôleur joue un rôle prépondérant. En effet, le contrôleur assiste aux appels. Il est d'usage que les commissaires généraux avant de délibérer invitent le contribuable et son conseil à se retirer. Ils ne peuvent obliger le contrôleur à se retirer également, et l'avis de celui-ci détermine souvent la décision.

Ainsi, devant ce premier degré de juridiction, il n'y a donc en fait qu'un simple recours à l'administration mieux informée, et statuant en présence des représentants des contribuables. L'effacement des commissaires généraux, seuls juges en droit, devant le contrôleur, simple partie au procès, mais admis aux délibérations, est dû à ce fait que les lois fiscales sont devenues très complexes, et que les fonctionnaires de carrière, spécialisés, ont seuls la compétence nécessaire pour parler avec autorité.

Au fond, le véritable contentieux fiscal, celui qui donne toute garantie au contribuable, c'est le contentieux qui s'engage par voie de recours contre la décision des commissaires généraux. Ce qui est notable, c'est que ce recours est porté devant les juridictions de droit commun, devant les tribunaux civils. C'est la conséquence de ce fait qu'en Angleterre, on ne connaît pas le principe de la séparation des autorités administratives et judiciaires. Ce recours est porté soit par le contribuable, soit par le fisc, devant la Haute-Cour de

Justice dont la décision peut être portée à son tour devant la Cour d'appel et de là en cassation devant la Chambre des Lords.

L'appel devant la Cour de Justice ne suspend pas le paiement de l'imposition. Il faut observer que la décision des commissaires généraux est sans aucun recours pour tout ce qui concerne les faits. C'est seulement pour les questions de droit que l'on peut saisir les Cours de Justice.

L'administration a cherché à obtenir une réforme législative qui consacre définitivement dans la loi écrite la situation qu'elle a réussie à acquérir en fait dans la taxation. Récemment, elle est parvenue à rallier à ses vues la commission instituée en 1910 pour étudier la réforme de l'income tax. D'après ce projet de réforme, les répartiteurs seraient supprimés. Les commissaires adjoints ne constitueraient plus qu'un corps consultatif. Les commissaires généraux ne conserveraient plus que leurs attributions judiciaires. Ils seraient au nombre de douze par circonscription et choisis parmi les hommes de loi, les comptables, les hommes d'affaires et les représentants de la classe ouvrière. Ils seraient nommés pour un tiers par le Lord Chancelier, sur la présentation du gouverneur du comté, un tiers par les commissaires de la land tax, un tiers par le conseil du comté ou du bourg. Tous les pouvoirs administratifs enlevés aux commissaires généraux, aux commissaires adjoints et aux répartiteurs seraient transférés à l'inspecteur des contributions. Il y aurait ainsi un sérieux effort de centralisation. Remarquons qu'il n'apporterait

guère de modification qu'à la lettre de la loi, puisqu'en fait les choses se passent à peu près comme si cette réforme était réalisée.

Cependant M. Austin Chamberlain ayant présenté aux communes un projet de loi qui contenait toutes les recommandations adoptées par la commission de 1919, se heurta à une vive opposition et fut obligé de retirer ce projet. Ainsi nous avons une fois de plus un exemple de l'attachement des anglais pour les formes et les institutions du passé, même si dans la réalité pratique elles ont complètement perdu leur vitalité primitive.

## 2° ALLEMAGNE

En Allemagne, le *Reichsabgabeordnung* (1) loi du 13 décembre 1919, constitue une codification des lois fiscales qui est venue doter d'une procédure uniforme les impôts perçus au profits du Reich, lesquels ont pris une importance considérable, particulièrement dans le domaine des contributions directes, depuis la nouvelle constitution du 11 août 1919. A l'inverse de ce qui se passe en Angleterre, au moins en théorie, le système fiscal du Reich est très centralisé et fortement bureaucratique. Ce caractère exerce son influence sur le contentieux ; il y a séparation des autorités administratives et judiciaires, et le contentieux est comme en France essentiellement administratif. Dans la procédure même de l'assiette de l'impôt, le contribuable est

1. Voir Neurisse, Thèse Paris, 1923.

directement en contact avec le fisc, auquel il doit fournir une déclaration, auquel il est tenu de donner des éclaircissements et de produire tous documents ayant de l'importance pour l'impôt, et ceci, ce qui est tout à fait remarquable, non seulement en vue de sa propre cotisation, mais en vue de l'imposition de personnes tierces.

Les agents du fisc, chargés de l'assiette et du recouvrement, sont des fonctionnaires du Reich, pour les impôts de ce dernier, à l'exclusion des fonctionnaires des pays. L'organe essentiel est le Finanzamt, composé d'un directeur et de fonctionnaires qui préparent ses décisions. Cet organisme établit les impositions dans sa circonscription et en poursuit le recouvrement. Il est contrôlé par un office régional, le Landes finanzamt, Le ministre des finances du Reich est le chef de toute cette organisation.

Pour les impôts sur le revenu et sur le capital, le directeur ne peut prendre de décision sur les cotes d'impôt qu'avec l'avis conforme d'une commission fiscale qui est adjointe pour ces impôts au Finanzamt. Cette commission fiscale est instituée dans chacun des districts qui relèvent de celui-ci. Elle est composée du directeur susnommé comme président, et de quatre à huit membres, élus par les assemblées représentatives des communes, et de deux à quatre membres nommés par l'Office régional. Ces commissions, pour apprécier chaque affaire, ont les mêmes pouvoirs que le Finanzamt pour exiger du contribuable ou des tiers, des éclaircissements, productions de documents, etc...

Auprès de chaque office de finance régional, il existe un organe, premier degré de juridiction fiscale, qui juge des recours contre les décisions du Finanzamt. Ce tribunal fiscal, Finanzgericht, se compose de fonctionnaires et de membres d'honneur, répartis entre plusieurs chambres. Les premiers sont choisis par le ministre des finances au sein de l'office de finance régional. Les membres d'honneur et leurs suppléants sont élus pour moitié par des organes de l'administration locale, ou par la représentation des pays (chambre des représentants des pays), et pour l'autre moitié par des organes de représentation professionnelle. Les chambres des tribunaux fiscaux siègent à cinq membres, dont trois membres d'honneur.

Contre la sentence du tribunal fiscal rendue sur l'appel émanant soit du contribuable, soit du Finanzamt, il existe le pourvoi devant la cour de finances. La cour de finances est le tribunal suprême en matière fiscale. Elle siège à Munich. Elle est composée de personnages nommés à vie par le Président du Reich, et qui sont répartis entre plusieurs chambres. Cette cour est non seulement compétente pour statuer définitivement en matière d'impôt, mais encore elle examine les difficultés d'interprétation qui opposent le ministre des finances du Reich à un gouvernement de pays, et elle recherche à cette occasion, si une disposition fiscale de la législation du pays est conforme à la législation du Reich.

En ce qui concerne la procédure, le recours est formé par écrit, ou exposé verbalement et consigné

dans un procès-verbal ; le délai d'introduction est de un mois à compter du jour de la signification de la décision attaquée. Le recours n'est pas suspensif, mais l'autorité peut, le cas échéant, suspendre l'exécution contre la remise de sûretés. La requête doit indiquer les faits la motivant, ainsi que les moyens de preuve et l'étendue de la demande. L'autorité contentieuse examine d'abord et d'office si la requête remplit les conditions de forme. Elle invite le demandeur à remédier aux vices de forme non essentiels qu'elle peut présenter. Si les vices de formes sont essentiels ou si la requête est présentée hors délai, l'autorité contentieuse déclare la requête irrecevable.

En ce qui concerne le fond de la requête, l'autorité contentieuse possède pour l'instruction les pouvoirs accordés aux Finanzämter dans la procédure de l'assiette, c'est-à-dire, droit de demander des éclaircissements, d'exiger des productions de pièces, etc...

L'autorité contentieuse n'est pas liée par les conclusions du demandeur et peut modifier la décision attaquée au désavantage de ce dernier, si elle découvre de nouveaux faits ou de nouvelles preuves. Ce sont les tribunaux fiscaux eux-mêmes qui sont compétents également pour les litiges qui peuvent s'élever à l'occasion des poursuites intentées contre le contribuable pour assurer le recouvrement de l'impôt, bien que ces mesures d'exécution soient celles du code de procédure civile. Il n'y a que si des tiers sont lésés par les mesures d'exécution, que les tribunaux judiciaires sont compétents pour les droits que ces tiers ont à faire valoir.

Le système allemand tel qu'il est ci dessus sommairement analysé, a la valeur méthodique de toute codification : systématisation des principes, précision de la terminologie, c'est une charte complète et rigoureusement développée des prérogatives de l'autorité et des garanties des contribuables. Par là, il est absolument à l'opposé du système anglais qui se distingue surtout par cette contradiction entre la pratique et la lettre de la loi, propre à une extrême souplesse.

Le Reichsabgabenordnung a donné au fisc des pouvoirs considérables, mais il y a des garanties au profit du contribuable : c'est d'une part la collaboration des simples citoyens, élus par les corps décentralisés, aux opérations de l'assiette et au jugement des litiges en première instance, et d'autre part l'indépendance de la juridiction suprême vis-à-vis du gouvernement. Par ailleurs, l'institution d'un corps de juridiction absolument autonome, indépendant à la fois des tribunaux civils et des tribunaux administratifs, constitue une solution transactionnelle entre les intérêts du fisc, qui sont administratifs, et ceux du contribuable, qui sont civils. Cette solution semble indiquer que l'Allemagne penche vers l'adoption de la doctrine dite de l'autonomie du droit fiscal (1). Elle vaut donc ce que vaut elle-même cette doctrine. Il semble au fond, que l'autonomie du droit fiscal ne profitant qu'au fisc, le contribuable n'ayant rien à y gagner, un tel système constitue une transaction dans laquelle les assujettis sont un peu sacrifiés aux intérêts du Trésor.

1. Voir *Dalloz hebdomadaire*, 1926. Chronique, p. 29-32.

## 3° ITALIE.

En Italie, d'après les décrets du 24 novembre 1919 portant réforme des impôts sur les revenus (*Annuaire de législation étrangère*, 1920, p. 79), tout revenu existant dans l'Etat, est soumis à un impôt unique, qui remplace les impôts antérieurs sur les revenus immobiliers et mobiliers et prend le nom d'impôt normal sur les revenus.

Les contribuables sont astreints à la déclaration de leur revenu, avec désignation des différentes catégories de ressources qu'ils possèdent.

Les évaluations sont faites dans chaque canton par une commission d'estimation, composée de quatre membres, présidée par le « chef de l'effort fiscal des impôts » (1).

Le contentieux est porté devant les commissions fiscales de première instance instituées dans chaque arrondissement. Les décisions de ces commissions sont susceptibles d'appel, devant les commissions fiscales provinciales. Les décisions des commissions fiscales provinciales sont elles-mêmes susceptibles de recours, mais seulement pour violation ou fausse application de la loi, devant la commission fiscale centrale.

C'est le décret royal numéro 2.162, en date du 24 novembre 1919 (2), qui constitue le texte essentiel pour le régime actuellement en vigueur en ce qui con-

1. Chef du bureau des contributions du district.

2. *Bulletin de statistique et de législation comparée*, 1920, 2, p. 188.

cerne la procédure de contestation et le contentieux des impôts directs en Italie.

Comme en Allemagne, l'assiette de l'impôt est effectuée par des fonctionnaires du fisc qui ont de très larges pouvoirs d'investigation. L'organe essentiel est le bureau des contributions du district. Le chef de ce bureau ne prend toutefois aucune décision, sauf exception, seul et isolément. Il est uniquement le Président d'une ou plusieurs commissions d'évaluation, desquelles émanent les rôles d'imposition, par une décision prise collégialement. Ces commissions sont, comme en Allemagne, composées de deux catégories de membres, les uns nommés, les autres désignés par les autorités locales décentralisées. Toutefois les membres nommés le sont, en Italie, non par l'administration, mais par l'autorité judiciaire, savoir le Président du tribunal civil. Il y a quatre membres, dont deux nommés et deux élus, dans chaque commission d'évaluation, dont le président est de droit le chef du bureau des contributions. Comme en Allemagne, le contribuable peut être entendu par cette commission et discuter avec le fisc des bases de sa cotisation.

Les différends qui peuvent s'élever entre le fisc et les contribuables sont tranchés en première instance par une commission financière qui n'est autre que la commission d'évaluation citée ci-dessus, à laquelle on adjoint un membre désigné par le conseil municipal et trois membres désignés par le Président du tribunal civil. Contre les décisions de ces commissions de première instance, l'appel est admis devant une commis-

sion provinciale composée d'un fonctionnaire nommé par le ministre des finances, Président, et de huit membres, nommés, deux par le Président de la Cour d'appel, un autre par le Conseil Provincial, sorte de conseil général, trois autres par la Chambre de commerce, les comices agricoles et le collège des ingénieurs et deux enfin par la Direction générale des contributions directes. Contre les décisions des commissions provinciales il est admis recours auprès d'une commission centrale pour violation et fausse application de la loi seulement. Cette commission centrale siège à Rome. Elle est composée de quinze membres : six sont choisis parmi les conseillers d'Etat de la Cour des comptes, ou des cours d'appel, six parmi les directeurs de l'administration des finances, trois parmi des universitaires s'occupant de finances et n'exerçant pas la profession d'avocat. Cette commission peut être divisée en sections d'au moins cinq membres. Son personnel est désigné par le gouvernement. Celui-ci désigne également le Président. Voici maintenant une disposition par laquelle le système italien s'oppose nettement au système allemand : contre les décisions de la commission centrale, il est admis recours devant la Cour de cassation de Rome, pour violation ou fausse application de la loi, incompétence ou excès de pouvoir. La Cour de cassation, ne peut, en cas d'annulation, que renvoyer devant la commission centrale qui siège alors en séance plénière.

D'autre part, en ce qui concerne le contentieux des poursuites, le contribuable qui se voit lésé par les actes du percepteur, peut adresser un recours à l'intendant.

Les actes d'exécution ne peuvent être suspendus qu'en vertu d'une ordonnance motivée de l'intendant. Les parties qui se prétendent lésées par les actes d'exécution du percepteur, peuvent en outre se pourvoir devant l'autorité judiciaire contre le percepteur, à seule fin d'obtenir le remboursement des dommages et intérêts et des frais (1).

1. Décret du 17 octobre 1922. *Bulletin de statistique et de législation comparée*, 1923, 1, p. 146.

## CONCLUSION

Sans doute, on pourrait estimer que déjà des progrès appréciables ont été réalisés en vue d'adapter notre contentieux fiscal aux nouveaux impôts sur le revenu et les revenus. Les commissions nouvelles qui ont leur origine dans la loi de finances de 1926, vont fournir un rouage précieux à la procédure de contestation. L'obligation à peu près générale dans laquelle se trouve le fisc d'avoir à prévenir le contribuable des bases selon lesquelles il le cotise avant l'émission du rôle, si elle est observée, combinée avec la possibilité du dégrèvement d'office par le directeur, est de nature à prévenir le débat contentieux et à faciliter en tous les cas la solution, s'il se produit. Toutefois, il reste encore beaucoup à faire.

Jusqu'à maintenant aucun projet relatif à une réforme d'ensemble et mûrement étudiée n'a encore été soumis aux délibérations du Parlement.

Nous ne pouvons guère signaler que des propositions relatives à des points de détail plus ou moins importants.

1<sup>o</sup> Proposition de loi relative aux réclamations en matière d'impôts.

Présentée par MM. Albert Meunier, etc... députés, et dont voici l'objet d'après l'exposé des motifs : »

« L'article 17 de la loi du 15 juillet 1903 stipule bien que lorsqu'une réclamation n'aura pas été jugée dans les six mois de la présentation, le contribuable pourra, dans la limite du dégrèvement sollicité, différer le paiement des termes à échoir. Mais cette clause ne joue pas dans la pratique. Les rôles sont émis habituellement après le 1<sup>er</sup> juillet et la contribution est devenue entièrement exigible avant que le délai de six mois ne soit écoulé.

Pratiquement, la réclamation ne peut avoir d'effet suspensif. Et vu l'aggravation actuelle des impôts avec des taux qui s'élèvent jusqu'à 62,5 % pour l'impôt général sur le revenu, un contribuable peut être ruiné par telle exigence du fisc avant que le conseil de préfecture ait eu le temps de la déclarer sans fondement.

Le danger n'a pas échappé au législateur, tout au moins pour la contribution sur les bénéfices de guerre. Dans l'article 15 de la loi du 31 décembre 1918, il a donné un effet suspensif dans la limite du désaccord aux recours introduits devant la commission supérieure contre les décisions des commissions du premier degré. Pour éviter des abus, il a ajouté que lorsque le pourvoi serait rejeté en tout ou en partie, les sommes dont le paiement aurait été ainsi différé porteraient intérêt au taux de 6 % porté à 10 % par l'article 59 de la loi du 22 mars 1924.

Ce sont ces dispositions que nous vous demandons d'étendre à tous les impôts directs, y compris l'impôt

général sur le revenu et les impôts cédulaires, et c'est là le but de la proposition de loi suivante : ... »

2<sup>e</sup> Une proposition de loi tendant à modifier le délai imparti pour les réclamations en matière d'impôts, présentée par M. Hector Molinié, député.

ARTICLE UNIQUE. — « Le délai de trois mois fixé pour les réclamations par l'article 28 de la loi du 21 avril 1832, modifié par l'article 17 de la loi du 13 juillet 1903 et par l'article 20 de la loi du 31 décembre 1921 ;

Le délai de un mois fixé par l'article 2 de la loi du 21 juillet 1887, modifié par l'article 5 de la loi du 18 juillet 1911, partent du premier jour du mois qui suit la notification au contribuable des impositions mises à sa charge, ce au moyen de l'avertissement à lui adressé par les soins du percepteur. Celui-ci mentionnera la date d'envoi immédiatement après celle de la publication du rôle. Le timbre de la poste fera foi en cas de contestation ».

Signalons, en troisième lieu une proposition de résolution tendant à réduire les formalités administratives en ce qui concerne les réclamations en matière de contributions, présentée par M. Pierre Taittinger, député, et dont voici un extrait de l'exposé des motifs :

« A l'heure actuelle, les réclamations en matière de contributions directes doivent être présentées sur timbre, quand elles ont pour objet des cotes supérieures à 30 francs. Lorsqu'elles sont reconnues justifiées les frais de timbre exposés sont remboursés aux intéressés.

Il en résulte ainsi une complication du fait que, pour

accorder un dégrèvement à la suite d'une réclamation non produite sur timbre, l'administration est conduite à la faire régulariser en invitant l'intéressé à la reproduire sur timbre, puis ensuite à rembourser à ce dernier les frais de timbre qu'il a ainsi supportés.

Ces formalités doivent être simplifiées. Par ailleurs, on ne saurait admettre que, pour les sommes insignifiantes, les contribuables puissent soumettre impunément des pourvois injustifiés au Conseil d'Etat après que déjà le conseil de préfecture a déclaré leur protections non fondées...

C'est pourquoi, la Chambre invite le gouvernement à déposer dans le plus bref délai un projet de loi tendant :

1° A dispenser de timbre les réclamations formées en première instance par les contribuables en matière de contributions directes, de taxes assimilées et d'impôts sur le chiffre d'affaires ;

2° A soumettre à la formalité de l'enregistrement, dans les mêmes conditions que les recours pour excès de pouvoir, les requêtes formulées en matière de contributions directes, de taxes assimilées et d'impôts sur le chiffre d'affaires ».

Enfin, les règles actuelles relatives au contentieux avaient fait l'objet dans le projet de loi de finances de 1925 de plusieurs dispositions destinées à les simplifier (1). Les conseils de préfecture et le Conseil d'Etat sont, en effet, encombrés d'affaires fiscales, les réclama-

1. Dispositions insérées par la Chambre, mais disjointes par le Sénat. V. *J.O.*, 22 février 1924. *Débats parl. Ch.*, pp. 4128 et suiv.

tions en matière de contributions directes étant faciles à introduire et ne comportant que peu de frais.

Tout d'abord, l'intervention du préfet ou du sous-préfet, qui ne s'explique en fait que par la tradition, et qui n'a aucune raison d'être en matière contentieuse, puisque ces fonctionnaires se bornent au rôle de simples agents de transmission, devrait disparaître. La réclamation aurait été adressée d'emblée au directeur des contributions, qui l'enregistrerait à l'arrivée et donnerait récépissé.

En second lieu, le directeur, après instruction, aurait statué lui-même sur les réclamations contentieuses, les demandes gracieuses continuant à être instruites et jugées comme à présent. Ce n'est qu'après décision du directeur et dans le délai d'un mois après sa notification que les intéressés auraient pu porter le litige devant le conseil de préfecture. Il y aurait, en somme, dans tous les cas, une décision émanant du directeur départemental des contributions directes qui devrait intervenir avant qu'on aborde éventuellement le conseil de préfecture.

Dans la doctrine, on formule le plus souvent contre l'organisation actuelle les deux principales critiques que voici :

D'une part, on lui reproche de ne pas offrir au contribuable assez de garanties d'impartialité parce que l'instruction est faite par les fonctionnaires qui ont établi les impositions et le jugement rendu par d'autres fonctionnaires touchant de trop près à la puissance politique. D'autre part, on se plaint de ce que les

lenteurs de la procédure, combinée avec le principe de l'exécution provisoire, aboutissent à des résultats injustes en obligeant le réclamant à faire l'avance de sommes qu'il ne doit pas. Les projets de réforme sont nombreux.

Il y en a trois principaux :

1<sup>o</sup> Celui de M. Maguéro, exposé dans la *Revue de l'Enregistrement* en mars 1921 (1).

Il consiste à attribuer aux tribunaux civils la connaissance de tous les litiges fiscaux.

Cette réforme se recommande principalement de cette considération que le tribunal civil est plus près souvent du justiciable que le conseil de préfecture qui ne siège qu'au chef-lieu du département (2).

D'autre part, en matière fiscale, on a souvent constaté une tendance du fisc, parfois suivie par les tribunaux, à méconnaître les notions civilistes. Dans les contributions directes, il en est ainsi, par exemple, de la notion de commercialité pour la classification des sources de revenu et surtout de la notion de revenu. Il tend à se créer un droit fiscal autonome (3) et les tribunaux civils seraient certainement portés à barrer la

1. Art. 7196.

2. Aujourd'hui le conseil de préfecture ne siège même plus toujours au chef-lieu du département, mais dans un département voisin.

3. M. le professeur Cristobas, *Les rapports du droit fiscal et du droit privé*, Dalloz hebdomadaire, 24 juin 1926. Chronique, p. 29-32.

M. le professeur Henri Lalou, *id.*, 3 février 1927. Chimique, p. 9-12.

route à cette tendance qui, si elle est généralement favorable au bon rendement des impôts, soulève, au contraire, de nombreuses critiques tant pour la justice fiscale que pour la commodité du contribuable.

2<sup>o</sup> Le projet que nous avons déjà signalé de M. le doyen Hauriou qui préconise l'institution d'un contentieux préalable et propose de faire déterminer les bases d'imposition par une juridiction analogue au conseil de revision qui serait en dernier ressort et ne dépendrait du Conseil d'Etat que pour la cassation.

Ce système a le mérite de résoudre à la fois deux problèmes : celui du développement de la procédure de contestation d'une part, celui du meilleur aménagement du contentieux, d'autre part. En ce qui concerne le contentieux, spécialement, il s'agirait, en somme, de créer des juridictions analogues à celles qui ont été établies pour les bénéfices de guerre, les dommages de guerre et la révision de ces derniers.

3<sup>o</sup> Le projet de MM. Allix et Lecerclé (1). Ces derniers se déclarent partisans de l'institution d'une juridiction fiscale spéciale à deux degrés, comprenant des tribunaux départementaux ou régionaux composés exclusivement de magistrats de carrière, et un tribunal d'appel unique pour tout le territoire, composé de magistrats, de représentants des contribuables et de fonctionnaires statuant en dernier ressort. Cette juridiction connaîtrait du contentieux de tous les impôts.

Telles sont les principales directions que les uns ou

1. Traité déjà cité, t. II, p. 369 et s.

les autres indiquent en vue de la réforme que tous s'accordent à reconnaître nécessaires de notre contentieux fiscal en matière d'impôts directs, et spécialement d'impôts sur le revenu et les revenus.

Si l'on jette un coup d'œil d'ensemble sur ces propositions et en même temps sur les solutions adoptées à l'étranger, on remarque qu'il y a trois principaux systèmes qui peuvent être envisagés touchant l'organisation du contentieux des impôts sur le revenu :

1<sup>o</sup> Le système judiciaire pratiqué en Angleterre, dans lequel, ce sont les tribunaux ordinaires qui accueillent les réclamations du contribuable.

2<sup>o</sup> Le système administratif pratiqué en France, dans lequel la juridiction administrative connaît de ces réclamations.

3<sup>o</sup> Le système que l'on pourrait qualifier de « l'autonomie » qui comporte des juridictions spéciales, et qui peut aller jusqu'à rendre ces juridictions complètement indépendantes tant de la cour suprême judiciaire que de la cour suprême administrative.

Auquel de ces trois systèmes doivent aller nos préférences ?

Le troisième, comme nous l'avons déjà fait observer, postule l'adhésion à la doctrine dite de l'autonomie du droit fiscal, et c'est justement le cas de l'Allemagne (1). Mais, sans vouloir entrer dans une discussion approfondie du bien-fondé de cette théorie, nous ferons simplement observer que celle-ci ne semble pas appelée à

1. Voir l'ouvrage de M. Neurisse cité au chapitre précédent.

triompher en France, tant qu'y règnera le respect des institutions privées et des libertés civiles, car la thèse du droit fiscal autonome suppose au fond une méconnaissance des rapports de la vie privée au profit de l'administration.

Sans doute l'autonomie du droit fiscal, telle qu'elle est entendue lorsqu'elle comporte une juridiction indépendante des tribunaux administratifs, présente cet avantage qu'elle existe aussi vis-à-vis du droit administratif et que l'équilibre est ainsi ménagé entre les intérêts également respectables du fisc et du contribuable. C'est pourquoi il nous semble que le second système, qui confie le contentieux fiscal aux tribunaux administratifs est de tous le plus critiquable. Mais il faut proclamer que le droit fiscal ne doit pas être, à proprement parler, autonome, ni à l'égard du droit civil, dont il utilise les notions, ni à l'égard du droit public, dans lequel il trouve son fondement. C'est pourquoi il importe d'en confier le contentieux, au moins au degré supérieur, à un ordre de juridiction du droit commun, et non pas à des tribunaux d'exception. Ceci dit, les rapports de la vie privée étant la trame juridique essentielle sur laquelle le fisc vient exercer son emprise, c'est l'ordre judiciaire qui semble le mieux à même d'interpréter les lois fiscales en matière d'imposition sur les revenus. En matière d'enregistrement, c'est bien là la raison profonde pour laquelle le contentieux est toujours resté judiciaire. Lorsque l'administration pénètre profondément dans le commerce des relations civiles, on voit toujours intervenir l'autorité judiciaire

comme par exemple dans le cas des expropriations pour cause d'utilité publique.

Pour toutes ces raisons, nous concluons donc en faveur du système préconisé par M. Maguero et qui est traditionnel en Angleterre, suivant lequel le contentieux fiscal appartiendrait aux tribunaux judiciaires.

Bien entendu, il y aura toujours le plus grand intérêt à organiser dans la plus large mesure possible une procédure préalable de conciliation par le moyen de commission composées de représentants des contribuables et du fisc en parties égales, car, en cette matière, une des parties, l'administration, est, en principe, toujours de bonne foi et prête à s'incliner devant une démonstration évidente du bon droit.

Vu : le Président de la thèse,  
ALLIX.

Vu : Le Doyen,  
BERTHÉLEMY.

Vu et permis d'imprimer :  
Le Recteur de l'Académie de Paris,  
CHARLÉTY.

## BIBLIOGRAPHIE

### OUVRAGES GÉNÉRAUX.

*Allix (E.) et Lecerclé.* — Traité théorique et pratique de l'impôt sur le revenu : impôt cédulaire et impôt général. Paris, Rousseau, 1926.

*Hauriou.* — Précis de droit administratif. Paris, Sirey, 1921.

*Laferrière.* — Traité de la juridiction administrative, t. II.

*Seligmann.* — L'impôt sur le revenu. Trad. W. Oualid. Paris, 1913.

*Allix (E.).* — Traité élémentaire de science des finances. Paris, Rousseau, 1921.

*Girault (A.).* — Manuel de législation financière. Paris, Sirey, 1925.

### OUVRAGES SPÉCIAUX ET PÉRIODIQUES.

*Garugues (A.).* — Contentieux administratif en matière de contributions directes. Thèse Toulouse, 1910.

*Barrère (J.).* — De la charge de la preuve dans l'assiette et le contentieux des impôts sur le revenu. Thèse Toulouse, 1925.

*Bruinas (A.).* — Du recouvrement des contributions directes. Toulouse, Thèse 1906.

*Champion (R.).* — Le contrôle en matière de contributions directes. Thèse Paris, 1926.

*Belot (A.).* — Jurisprudence et compétence de l'autorité judi-

ciaire en matière contentieuse. Paris, Berger-Levrault, 1897.

*Limpens (Alberic)*. — L'impôt sur le revenu en Angleterre. Bruxelles, 1923.

*Bulletin des Contributions Directes et du Cadastre*. Paris, P. Dupont.

DOCUMENTS OFFICIELS.

Ministère des Finances — Direction Générale des Contributions Directes. Notions élémentaires sur les impôts directs (Recueils de conférence) Paris, Imprimerie Nationale, 1922.

Ministère des Finances.—Direction des contributions directes. Instruction générale sur les déclarations en matière de contributions directes et de taxes assimilées, 10 janvier 1916.

## TABLE DES MATIÈRES

|                                                                                                                                                                                                           | Pages |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|
| INTRODUCTION .....                                                                                                                                                                                        | 5     |
| CHAPITRE PREMIER. — Aperçu sur l'ancien système de<br>quatre vieilles contributions directes impôts réels,<br>et le système nouveau de l'impôt global et des<br>impôts cédulaires, impôts personnels..... | 7     |
| CHAPITRE II. — La procédure de contestation.....                                                                                                                                                          | 30    |
| § 1. — Dans l'impôt global sur le revenu.....                                                                                                                                                             | 34    |
| § 2. — Dans les impôts cédulaires.....                                                                                                                                                                    | 46    |
| a) Impôts sur les bénéfices commerciaux.....                                                                                                                                                              | 46    |
| b) Impôt sur les bénéfices non commerciaux....                                                                                                                                                            | 54    |
| c) Impôt sur les traitements, salaires, rentes...                                                                                                                                                         | 59    |
| d) Impôt sur les bénéfices agricoles.....                                                                                                                                                                 | 63    |
| CHAPITRE III. — Le contentieux de l'assiette .....                                                                                                                                                        | 69    |
| § 1. — Observations générales.....                                                                                                                                                                        | 69    |
| a) La constitutionnalité des lois fiscales.....                                                                                                                                                           | 70    |
| b, Irrecevabilité du recours pour excès de pou-<br>voir .....                                                                                                                                             | 77    |
| c) Le recours gracieux ou hiérarchique.....                                                                                                                                                               | 79    |
| § 2. — De la recevabilité des réclamations conten-<br>tieuses.....                                                                                                                                        | 88    |
| § 3. — Cas d'ouverture à la réformation de la cote<br>individuelle .....                                                                                                                                  | 95    |
| a) Charge de la preuve.....                                                                                                                                                                               | 96    |

|                                                                                                          |     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| <i>b)</i> Moyens de preuve.....                                                                          | 106 |
| § 4. — Conditions de forme et de fond de la décision<br>juridictionnelle et les recours qu'elle comporte | 112 |
| CHAPITRE IV. — Le contentieux du recouvrement.....                                                       | 122 |
| § 1. — Notions générales.....                                                                            | 122 |
| § 2. — Contentieux administratif proprement dit.                                                         | 128 |
| § 3. — Contentieux judiciaire.....                                                                       | 130 |
| CHAPITRE V. — La procédure de contestation et le con-<br>tentieux des impôts directs à l'étranger.....   | 131 |
| § 1. — Angleterre.....                                                                                   | 131 |
| § 2. — Allemagne.....                                                                                    | 136 |
| § 3. — Italie.....                                                                                       | 141 |
| CONCLUSION.....                                                                                          | 145 |
| BIBLIOGRAPHIE.....                                                                                       | 155 |

---

7895. — Imprimerie Jouve et Cie, 15, rue Racine, Paris. — 11-27

---





